
الأسس العلمية والعملية
في
المحاسبة الحكومية
دراسة نظرية وتطبيقية
أ.د.بشير عبد العظيم البنا

الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية
دراسة نظرية وتطبيقية

دكتور
بشير عبد العظيم البَنا
أستاذ المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

بسم الله الرحمن الرحيم

(چ چ ڍ ڍ ڌ ڌ ڎ ڎ ڈ ڈ ژ ژ ڑ ڑ) [البقرة]

صدق الله العظيم

المحتويات

الباب الرابع الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية205

الباب الثالث الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية..........257

أمثلة على إعداد الموازنة الجارية 264

مقدمة

نتيجة لزيادة وتشعب دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي - خاصة في اقتصاديات دول العالم الثالث الأمر الذي ترتب عليه أيضاً تزايد حجم الإنفاق العام -الجاري والاستثماري- وزيادة حصيلة الإيرادات العامة لمواجهة تلك الزيادة في حجم الإنفاق العام. كان لا بد من أن تلجأ وحدات القطاع الحكومي إلى نظام محاسبي بمقتضاه يتم تسجيل جميع العمليات والمعاملات بالطريقة التي تناسب طبيعة هذه الوحدات.

ومن هنا كان على المحاسبة الحكومية أن تسعى لتحقيق عدة أهداف منها: مساعدة الجهات الحكومية على تخطيط الإنفاق العام وإعداد الموازنة العامة على أسس واقعية وعلمية كذلك ضبط ورقابة المال العام وتقديم التقارير الدورية التفصيلية والإجمالية بشكل تتكامل معه سرعة الإعداد وموضوعية المعلومات التي تحتويها لترشيد متخذي القرارات على كافة مستويات القطاع الحكومي.

ويتناول هذا الكتاب تلك العناصر على نحو نرجو الله تعالى أن نكون قد وفقنا في تناولها.

فقد قسم هذا الكتاب إلى قسمين الأول يختص بنظام المحاسبة الحكومية: أما القسم الثاني فقد اختص بالموازنة العامة للدولة.

وقد قسم القسم الأول إلى بابين تناول الأول الإطار النظري للمحاسبة الحكومية بينما تناول الباب الثاني دراسة تطبيقية لنظام المحاسبة الحكومية في مصر.

أما القسم الثاني فقد قسم إلى ثلاثة أبواب يتناول الأول منها مفهوم وطبيعة الموازنة العامة للدولة أما الثاني فقد تناول أبعاد الموازنة العامة في مصر وهيكلها وكيفية وأسس إعدادها.

وقد رأينا أن نختم القسم الثاني بعدة اقتراحات لتطوير الموازنة في الدول النامية بهدف ترشيد الإنفاق العام.

وأخيراً نرجو من الله تعالى التوفيق...

المؤلف

القسم الأول

نظام المحاسبة الحكومية

- الإطار النظري للمحاسبة الحكومية
- نظام المحاسبة الحكومية في جمهورية مصر العربية

الباب الأول

الإطار النظري للمحاسبة الحكومية

كانت المحاسبة في بادئ الأمر تعتبر من العلوم التطبيقية التي تقوم على مجموعة من القواعد والفروض المحاسبية والتي كانت تستمد صفتها الملزمة من تكرار تطبيق هذه القواعد وتلك الفروض.

ومن الفروض التي تأسست عليها نظرية المحاسبة:

- فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.

- فرض وجود الوحدة المحاسبية.

- فرض الاستمرار الذي يقوم على أن المشروع يولد ليعين ليستمر.

- فرض مقابلة الإيرادات بالتكاليف حتى يتم قياس نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

- فرض تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية ثم التعارف على أنها سنة مالية.

وعلى الرغم من أن المحاسبة الآن قد لاحقت التطور الاقتصادي والاجتماعي وأسرعت بتطوير نفسها للمساهمة في مسايرة ركب هذا التطور فاضطرت المحاسبة -كنظرية- لأن تنمو وتتسع دائرتها وبالتالي اضطر المحاسبون للخروج من دائرتهم النظرية والدخول في دائرة يغلب عليها الواقعية. إلا أن الفروض المحاسبية السابقة بما تشكله من عرف محاسبي لا تزال تمثل جزءاً هاماً من المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر.

الوحدة المحاسبية

ومن الفروض التي تأسست عليها نظرية المحاسبة كما ذكرنا فرض وجود الوحدة المحاسبية ومع التطور الذي لاحق شكل هذه الوحدة نشأت ثلاث نظريات تفسر هذا الفرض وهي:

1- نظرية أصحاب المشروع (الملكية المشتركة):

وقد كانت هذه النظرية هي السائدة حين انتشار المشروعات الفردية التي كانت تقوم بنشاط محدود نسبياً. وتتأسس هذه النظرية على أن وظيفة المحاسبة في المقام الأول هي قياس وتتبع القيمة الصافية للمشروع. وعلى ذلك اعتبرت هذه النظرية الأصول ملكاً لصاحب -أو أصحاب- المنشأة والخصوم التزامات عليه -أو عليهم- كما اعتبرت الإيرادات زيادة لرأس المال والمصروفات نقصاً فيه وترحل إلى حـ / رأس المال صافي الإيرادات والمصروفات... ونتيجة لذلك يعتبر صافي الربح زيادة في القيمة الصافية كما تعتبر الخسارة نقصاً لهذه القيمة.

2- نظرية الشخصية المعنوية المستقلة:

وقد ظهرت هذه النظرية بظهور الشركات المساهمة أي عند انفصال -رأس المال عن العمل واحتياج هذه الشركات إلى رؤوس- أموال ضخمة وخبرات فنية وإدارية كبيرة.

وتتأسس هذه النظرية على أن المشروع -أو المنشأة- تعتبر وحدة مستقلة لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابه وبناء على ذلك تعتبر الأصول حقوقاً وملكاً للمنشأة، والخصوم التزاماً على هذه المنشأة باعتبار أن هذه المنشأة شخصية معنوية مستقلة وأصبح من اللازم

إعداد قوائم مالية لقياس نتيجة نشاط هذه المنشأة خلال الفترة المالية، وأخرى تعبر عن المركز المالي لها في تاريخ معين..

3- نظرية الأموال المخصصة:

وقد ظهرت هذه النظرية بظهور المحاسبة الحكومية والتي تعني بتحليل وعرض النشاط الحكومي من خلال وحداته الإدارية وبعد أن عجزت نظرية الشخصية المعنوية المستقلة عن تفسير الأساس العلمي لمحاسبة هذه الوحدات نتيجة لاختلاف طبيعة الأصول، والخصوم والإيرادات والمصروفات في الوحدات التجارية اختلافاً جوهرياً عن مفهوم الموارد والاعتمادات المالية بالنسبة للوحدات الإدارية الحكومية.

وبناء على ذلك تعرف الوحدة المحاسبية طبقاً لهذه النظرية بأنها مجموعة من الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين... بحيث يكون استخدام تلك الموارد محدداً ومقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله.. أي أن:

موارد الوحدة الإدارية = استخدامات الوحدة الإدارية لهذه الموارد.

(الأصول) = الالتزامات

ولهذا نرى أن هذه النظرية هي أساس المحاسبة الحكومية والذي تعتمد عليه هذه المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية.

طبيعة وأهداف نظام المحاسبة الحكومية:

نظام المحاسبة الحكومية عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد والإجراءات التي تمكن من عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وقياس وتقييم نتائج هذا النشاط ومساعدة القائمين به في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على المال العام.

ويلاحظ على هذا المفهوم أن المحاسبة الحكومية:

- فرع من فروع المحاسبة تخدم نشاط نوعي معين هو النشاط الحكومي.. فهي إذاً فرع من فروع المحاسبة التطبيقية.

- ترتبط ارتباطاً عضوياً وكاملاً بمالية الدولة فهي تهتم بعمليات الإنفاق العام، والإيرادات العامة.

ومن خلال المفهوم السابق يتضح لنا أهداف نظام المحاسبة الحكومية ومنها:

1- تسجيل منظم لما يتم من إنفاق عام، أو تحصيل لموارد عامة في الوحدات الحكومية وتقدير لما يتوقع إنفاقه أو ما يتوقع تحصيله خلال سنة مالية مقبلة.

2- المحافظة على المال العام وذلك بالتأكد من دقة وصحة إجراءات تحصيل موارد الدولة والتصرف فيها -بإنفاق عام- وبالطريقة المقررة لها وفي حدود القوانين والتعليمات الصادرة في هذا الشأن.

3- توفير المعلومات اللازمة لممارسة عمليتي التخطيط والرقابة في مختلف مستويات أجهزة الإدارة الحكومية بما يضمن ترشيد السياسات المالية العامة (كسياسات الأجور والأسعار والعمالة...).

ومن هذه الأهداف نجد أن المحاسبة الحكومية تتفق مع المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية في بعض الأمور وتختلف عنها في أمور أخرى.

كذلك من خلال ارتباط المحاسبة الحكومية بمالية الدولة أن هذه المحاسبة ترتبط هي الأخرى بالمحاسبة القومية.

أولاً- أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة في الوحدات الاقتصادية.

1- أوجه الشبه:

تتفق المحاسبة الحكومية والمحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية (المشروع) في النواحي التالية:

- تهدف كل منها إلى تسجيل المعاملات والعمليات تسجيلاً تاريخياً منتظماً.

- تتبعان طريقة القيد المزدوج في تسجيل هذه العمليات والمعاملات.

2- أوجه الاختلاف:

ولكن المحاسبة الحكومية تختلف طبيعتها عن المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية (المشروع) في نواحي كثيرة نذكر منها:

- تهدف المحاسبة على مستوى الوحدات الاقتصادية -المشروعات- إلى تحديد نتيجة نشاط هذه الوحدات من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي.

بينما في المحاسبة الحكومية لا يتم إعداد قوائم النتيجة بالشكل المعروف في المحاسبة المالية حيث أن الوحدات الحكومية لا تهدف أصلاً إلى تحقيق الربح بل أنشئت لتقديم خدمات عامة.

- نتيجة لاختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية عن طبيعة الوحدة الحكومية -وهي وحدة خدمات عامة- فإن المحاسبة على المستوى الأول تهتم بتوضيح وبيان عناصر رأس المال المستثمر ودورانه بينما في المحاسبة الحكومية فلا مجال لتسجيل رأس مال معين حيث أن الوحدات الإدارية الحكومية يتم تمويلها سنوياً عن طريق الموازنة العامة للدولة.

- في المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم التفرقة بين المصروفات الإيرادية، والمصروفات الرأسمالية حتى يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس سليم وصولاً إلى صافي الربح. بينما في المحاسبة الحكومية لا توجد هذه التفرقة فالعبرة فيها بالإنفاق أو التحصيل فقط.

- تشير المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية في قياس نتائج أعمالها على أساس الاستحقاق والذي يعني باعتبار السنة المالية وحدة زمنية مستقلة تحمل بكل مصروف يخصها بغض النظر عن دفعه أو عدم دفعه ويدرج في إيرادات الحساب الختامي كل ما يتعلق بالسنة بغض النظر عن تحصيلها أو عدم تحصيلها.

بينما تعتمد الوحدات الحكومية في قياس نتيجة نشاطها على خليط من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.

- يختلف شكل ومضمون الحساب الختامي الذي يعد في الوحدات الإدارية -الحكومية- عن شكل الحسابات الختامية التي تعد لدى الوحدات الاقتصادية فيعتبر الحساب الختامي في الوحدات الحكومية عن مدى ما وصل إليه تنفيذ الموازنة العامة تقارن من خلاله الإيرادات المحصلة بالإيرادات المقدرة، والنفقات الفعلية بالنفقات المقدرة. بينما نجد أن الحسابات الختامية أو قائمة الدخل في الوحدات الاقتصادية تمر بمرحلتين:

- **المرحلة الأولى...** قياس نتيجة الاستغلال العادي (إجمالي الربح).
- **المرحلة الثانية...** بيان صافي الربح أو الخسارة.

إهلاك الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية:

بينا فيما سبق أنه من فروض نظرية المحاسبة فرص مقابلة الإيرادات بالتكاليف والأعباء حتى يتم التوصل إلى نتيجة نشاط الوحدات المحاسبية.

ونظراً لاعتبار إهلاك الأصول الثابتة توزيعاً لتكلفة الأصل الثابت على حياته الإنتاجية وحتى يتم التعبير عن الأرباح والخسائر تعبيراً صحيحاً عن نتائج النشاط خلال السنة المالية. إذاً يتعين قياس إهلاك الأصول الثابتة واعتباره عنصراً من عناصر النفقات التي سيتم مقابلتها بإيرادات الفترة للوصول إلى النتيجة النهائية للنشاط.

ولكن في الوحدات الحكومية تنتفي الحكمة من حساب إهلاك للأصول الثابتة لأن هذه الوحدات يتم تمويل احتياجاتها من الأصول الثابتة عن طريق الموازنة العامة، إذن هذه الوحدات لا تتبع مبدأ حساب إهلاك للأصول الثابتة.

أما الهيئات الحكومية التي تقتضي طبيعة نشاطها إعداد ميزانية تشبه ميزانية الوحدات الاقتصادية (كهيئات النقل البري وبالسكك الحديدية) فيمكن لها للوصول إلى الفائض الحقيقي لديها بعد احتساب إهلاك لأصولها الثابتة.

ثانيا- مدى ارتباط المحاسبة الحكومية بالمحاسبة القومية:

تهدف المحاسبة القومية إلى قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للمجتمع، والقطاعات التي يتكون منها في فترات دورية منتظمة من خلال:

- قياس الدخل القومي وتحليل عناصره المختلفة.
- قياس الناتج القومي والإنفاق القومي والتعرف على عناصر كل منهما.
- إعداد جداول المدخلات والمخرجات.
- إعداد جداول التيارات المالية والنقدية.
- إعداد الميزانية القومية.

وعلى ذلك تتأسس دراسة المحاسبة القومية على تقسيم المجتمع -أو الاقتصاد القومي- إلى قطاعات أربعة:

قطاع الأعمال - القطاع العائلي - قطاع الإدارة الحكومية - قطاع العالم الخارجي.

والغرض من تقسيم الاقتصاد القومي إلى هذه القطاعات ينحصر في بيان مدى مساهمة كل قطاع من هذه القطاعات في الدخل القومي الذي تم تحقيقه.

وإذا كان القطاع الحكومي تزداد أهميته بعد اتساع الدائرة الحكومية والتي أصبحت تشتمل القيام بالنشاط الاقتصادي بالإضافة إلى الوظائف التقليدية (دفاع – أمن – عدالة – تعليم - صحة) فإن هذا القطاع تزداد أهميته في رفع مستوى الدخل القومي من خلال السياسات المالية العامة كسياسة الإنفاق العام وسياسات التحصيل الحكومي والتي تحدد جميعها وفق الخطة الاقتصادية القومية.

وعن طريق الموازنة العامة للدولة باعتبار أن هذه الموازنة ترجمة مالية للخطة القومية عن سنة مالية مقبلة يتم تسجيل العمليات الفعلية التي تتم داخل قطاع الإدارة الحكومية من خلال نظام المحاسبة الحكومية بما يحويه من مجموعة حسابات وتقارير توضح ما تم إنفاقه وما تم تحصيله مقارناً بما يجب إنفاقه وما يجب تحصيله.

المنهج المحاسبي في الوحدات الحكومية:

يتأسس علم المحاسبة على أسلوب منهجي يحدد المراحل الرئيسية للعمل المحاسبي.. ومهما اختلفت الفروع التطبيقية للمحاسبة فإن الأسلوب المتبع يتم من خلال منهج منتظم ومحدد بالمراحل التالية:

1- تسجيل العمليات تسجيلاً تاريخياً ومنتظماً التي تتم بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات وذلك من خلال الاعتماد على مستندات مؤيدة لهذه العمليات. (دفاتر القيد الأولى).

2- تبويب العمليات المالية المتشابهة أو ذات الطبيعة الواحدة في حساب واحد ويتم ذلك من خلال الترحيل إلى حسابات الأستاذ المختصة. (دفاتر القيد النهائي).

3- تلخيص حسابات الأستاذ (دفاتر القيد النهائي) بالتعبير عن هذه الحسابات في شكل رصيد إما مدين أو دائن.

4- عرض النتائج وذلك من خلال.

أ- عمل كشف الحسبة اليومي: وهو بمثابة ميزان مراجعة يعد يومياً للتأكد من صحة إجراءات القيد والترحيل وترصيد الحسابات.

ب- كشوف الحسابات الدورية والحساب الختامي الذي يوضح الإيرادات والاستخدامات الفعلية والمقدرة بهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة.

قياس النتائج في الوحدات الحكومية:

تعتبر المحاسبة أداة لقياس النتائج في الوحدات المحاسبية وعليه يمكن القول بأن نظام المحاسبة الحكومية يهدف في بادئ الأمر - ومن خلال مرحلة السابق ذكرها- إلى قياس نتيجة نشاط ومعاملات الوحدات الحكومية.

وينحصر نشاط الوحدات الحكومية في أداء خدمات عامة ينتج عنها تحصيل ما يعهد إلى هذه الوحدات بتحصيله من إيرادات، وإنفاق مصروفات خاصة بتقديم هذه الخدمات.

ومن الأسس المتبعة لقياس النتائج -بشكل عام- يوجد أساسان هما:

أ- أساس الاستحقاق.

ب- الأساس النقدي.

أ- أساس الاستحقاق:

يقوم هذا الأساس على مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تحمل بالمصروفات التي تخصها وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة أي تستحق فيها بغض النظر عما تم دفعه فعلاً من مصروفات أو قيمة ما تم تحصيله فعلاً من إيرادات.

ويترتب على اتباع هذا الأساس إجراء بعض التسويات في نهاية السنة المالية خاصة بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة.

وتتفق طبيعة هذا الأساس وطبيعة الوحدات التجارية والصناعية وغيرها من الوحدات التي تهدف لتحقيق الربح.

ويترتب على اتباع أساس الاستحقاق المزايا التالية:

1- إمكان إجراء المقارنات السليمة بين إيرادات واستخدامات (نفقات) كل سنة.

2- يمكن تحديد تكلفة الإنجاز الحقيقية للعمليات المختلفة وبالتالي يمكن من تحقيق رقابة أفضل والمساعدة في تقييم كفاءة الأداء في الوحدات الإدارية.

ومع هذه المزايا فإن أساس الاستحقاق يعاب عليه ما يلي:

1- يصعب تطبيقه عند تقييم بعض موجودات المخازن الحكومية كما في حالة مهمات وزارة الدفاع والمتاحف العامة «وذلك في حالة تطبيقه في المحاسبة الحكومية».

2-لا يتسم هذا الأساس بالموضوعية الكاملة لاعتماده في بعض الأحيان على عنصر الاجتهاد الشخصي للمحاسبين.

3- يحتاج في تطبيقه لعدد كبير من العاملين ذوي الخبرة في تقييم الأصول بالإضافة لوجود العديد من الحسابات الإجمالية والتفصيلية للمدينين والدائنين.

4- تظل الحسابات الختامية دون إقفال فترة طويلة حتى يتم تسوية المقدمات والمستحقات مما يؤخر إعداد الحسابات الختامية.

ب- الأساس النقدي:

تتأسس فكرة هذا الأساس وتتمشى مع حركة الخزينة -سواء تحصيل أو سداد- أي أن كل الإيرادات التي يتم تحصيلها في سنة مالية معينة تعتبر خاصة بهذه السنة حتى ولو كان بعض هذه الإيرادات تستحق أو يخص سنة مالية أخرى.. كذلك تعتبر النفقات المدفوعة خلال سنة مالية معينة تخص تلك السنة حتى ولو كان بعض هذه النفقات يخص سنوات سابقة أو قادمة.

ويطبق هذا الأساس في المنشآت التي لا تهدف أساساً لتحقيق الريح كالجمعيات والنوادي والمهن غير التجارية.

ويترتب على اتباع هذا الأساس في قياس النتائج تحقيق المزايا التالية:

1- سهولة ووضوح التطبيق ولا يحتاج إلى خبرات أو كفاءات معينة لتطبيقه.

2- أكثر موضوعية حيث يتمشى مع حركة الخزينة تحصيلاً وسداداً.

3- يمكن إعداد الحسابات اللازمة بشكل سهل في وقت مبكر من إعداد الحسابات الختامية في وقت مناسب يمكن من فاعلية وجدوى الرقابة المالية.

ومع هذه المزايا توجد العيوب التالية عند اتباع الأساس النقدي:

1- إهدار شخصية السنة المالية كوحدة زمنية مستقلة.

2- تداخل الإيرادات والمصروفات تجعل المقارنة بين نتائج السنوات المختلفة مقارنة غير سليمة.

3- لا يتمشى هذا الأساس مع الأصول والقواعد المحاسبية السليمة.

وفي الوحدات الحكومية المصرية يتم الجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق[1]، ويطلق على ذلك «الأساس النقدي المعدل» وذلك يعني:

- تقاس إيرادات السنة المالية بمجموع المتحصلات الفعلية خلال تلك السنة (أي وفق الأساس النقدي).

- بالنسبة للاستخدامات (المصروفات) فقد تم التفرقة بين مفردات هذه الاستخدامات... فبالنسبة للمشتريات والإيجارات يتبع أساس الاستحقاق أما بعض العناصر الأخرى كالأجور والمرتبات يتبع الأساس النقدي.

التبويب المحاسبي في الوحدات الحكومية:

يهدف التبويب المحاسبي في الوحدات الحكومية إلى تحقيق أهداف متعددة منها:

1- المساعدة في إعداد تقديرات الموازنة بتوفير البيانات اللازمة لذلك.

2- الربط بين الاعتمادات المخصصة لكل وحدة حكومية وبين برامج النشاط التي تؤديها هذه الوحدة.

3- أحكام الرقابة على عمليات التحصيل والإنفاق والتأكد من إنفاق الاعتمادات في الأغراض المخصصة لها.

---

(1) المادة 12من القانون 53 لسنة 1973.

4- مقارنة الإيرادات المقدرة أو المقرر تحصيلها بالإيرادات التي حصلت فعلاً، ومقارنة النفقات المقدرة بالنفقات الفعلية والتعرف على أسباب الاختلاف إن وجدت.

ويتم تبويب الحسابات في الوحدات الحكومية بالشكل التالي:

أ- حسابات المصروفات.

ب- حسابات الإيرادات.

ج- حسابات تسوية.

أ- حسابات المصروفات:

يتم تبويب المصروفات وفقاً للأسس التالية:

1- التبويب طبقاً للتنظيم الإداري.

2- التبويب على أساس الغرض من الإنفاق.

3- التبويب على أساس الوظيفة التي تقوم بها الوحدة الحكومية.

4- التبويب على أساس طبيعة الإنفاق.

1- التبويب وفقاً للتنظيم الإداري:

أي تبويب الاستخدامات حسب الجهة الإدارية التي تقوم بالإنفاق ابتداء من الوزارة -أو الهيئة الخدمية- حتى الوحدة الإدارية الصغرى في الهيكل الإداري.

ويتم هذا التبويب بتقسيم الاستخدامات حسب النحو التالي:

- **القسم:** ويختص بالوزارة (أو الهيئة).

- **الفرع:** ويختص بالمصالح الحكومية أو الفروع التابعة للهيئة.

- **الفصل:** ويختص بإحدى الإدارات المتفرعة من الفرع.

قسم: .... وزارة

↓ ↓

فرع:..........................مصلحة

↓ ↓

فصل:..................... إدارة الدمغة.

2- التبويب حسب الغرض من الإنفاق:

وفي مصر يتم هذا التبويب من خلال تقسيم الاستخدامات - النفقات - العامة- إلى:

الباب الأول: الأجور.

الباب الثاني: نفقات جارية وتحويلات جارية.

الباب الثالث: استخدامات استثمارية.

الباب الرابع: تحويلات رأسمالية.

ويؤدي هذا التبويب إلى تسهيل إعداد الموازنة العامة. وإمكان تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع الاستخدامات.

3- التبويب حسب وظيفة الوحدة الحكومية:

أي التبويب حسب الوظائف العامة[1] أو تلك التي تقوم بها الدولة (التعليم، الصحة، الإسكان، الأمن...) ويفيد هذا التبويب في بيان تكاليف أداء الخدمات العامة وتوضيح تطور الإنفاق الحكومي على هذه الخدمات.

4- التبويب حسب طبيعة الإنفاق:

وفي هذه الحالة يتم تبويب الاستخدامات -النفقات- حسب الطبيعة الاقتصادية للإنفاق العام ويتم ذلك بتقسيم هذه النفقات إلى[2]:

أ- نفقات جارية: وهي النفقات اللازمة لإدارة وتشغيل المرافق العامة للدولة (كالأجور والمرتبات).

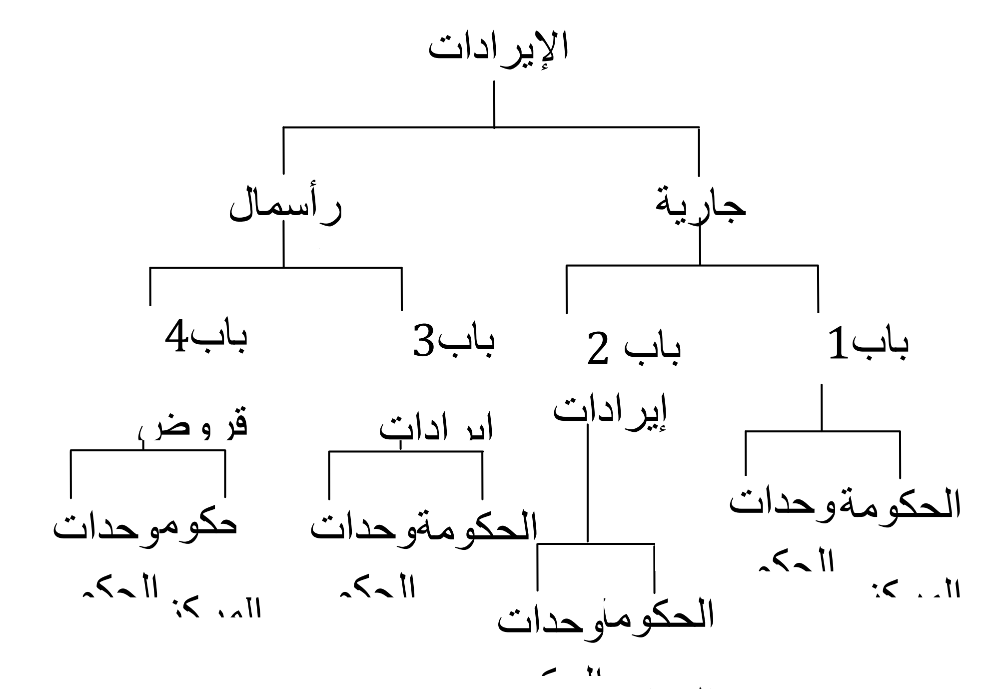
ب- نفقات رأسمالية (استثمارية): وهي نفقات لتكوين رؤوس أموال عينية على المستوى القومي (كنفقات الإنشاء والتعمير - إنشاء طرق ومطارات).

ب- حسابات الإيرادات: يتم تبويب الإيرادات العامة على أساس طبيعة هذه الإيرادات (جارية أو رأسمالية) بالإضافة إلى مصدر هذه الإيرادات وتبويب الإيرادات العامة في مصر يتضح من الشكل التالي:

---

(1) مقسمة في موازنة جمهورية مصر العربية إلى 14 بند (زراعة – كهرباء – صناعة – نقل – تجارة – سياحة – إسكان – خدمات – صحة – تعليم - ثقافة وأعلام - دفاع وأمن - خدمات رئيسية - خزائن وتأمينات - مصروفات مجالس محلية).

(2) المادة 8 من قانون الموازنة العامة.



ج- حسابات التسوية: وهذه الحسابات تعتبر حسابات مؤقتة يتم تسويتها بصفة نهائية وإضافة قيمتها إلى واحد - أو أكثر- من حسابات المصروفات أو الإيرادات.

وتظهر أرصدة الحسابات تحت التسوية في التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية.

ومن اللائحة المالية للميزانية والحسابات في جمهورية مصر العربية تتضح أنواع هذه الحسابات وشروط استخدام كل منها إذا تقسم الحسابات تحت التسوية إلى حسابات إجمالية، أو مفردات فرعية وتنقسم هذه الحسابات إلى حسابات مدينة وحسابات دائنة.

فالحسابات تحت التسوية المدينة:

تشتمل على الحسابات التي تنشأ مدينة وهذه الحسابات هي:

حـ/ جاري اعتمادات وتحويلات نقدية مفتوحة بالخارج...

حـ/ جاري السلف المستدامة باسم...

حـ/ جاري المبالغ المدينة وتحت التسولة باسم...

حـ/ جاري الأمانات المدفوعة.

والحسابات تحت التسولة الدائنة:

تضم الحسابات ذات الطبيعة الواحدة والتي تنشأ وتظل دائنة إلى أن يتم سدادها أو تسولتها في حسابات أخرى وهذه الحسابات هي:

حـ/ جاري التأمينات المؤقتة...

حـ/ جاري التأمينات النهائية...

حـ/ جاري الحجوزات....

حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسولة باسم...

ويقيد مثلاً ضمن الحساب الأخير المبالغ المستقطعة من أجور ومرتبات العاملين لحساب الجهات التالية:

- مصلحة الضرائب (بقيمة ضريبة المرتبات والأجور).

- هيئة التأمين والمعاشات (بقيمة حصتي الدولة والعاملين في التأمين والمعاشات).

- الجهات الحكومية الأخرى (بقيمة المستحق كالاشتراكات النقابات والنوادي وتلاحظ على هذه الحسابات تحت التسوية أنها تحقق

الرقابة الداخلية حيث يتم مطابقة مجموع الأرصدة الفرعية على الرصيد الخاص بالحساب الإجمالي المقابل).

المبادئ العلمية لنظام المحاسبة الحكومية:

أشارت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية في تقريرها الصادر عام 1951 إلى مجوعتين: تتضمن الأولى مجموعة من المبادئ والقواعد العامة للمحاسبة الحكومية. والثانية فقد تضمنت مجموعة من الإجراءات[1]:

أولاً- المبادئ والقواعد العامة:

تضمن تقرير اللجنة المذكورة أربعة عشر مبدأ وقاعدة يتأسس -أو يقوم- عليها نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية نذكر منها:

1- القدرة على توضيح مدى التزام الوحدة الحكومية بتطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بالاتفاق والتحصيل ومدى التزام الوحدة بالطرق والأهداف المحددة لكل منها.

2- يجب أن يتأسس النظام على نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لضمان تحقيق الرقابة الداخلية على الاستخدامات، والموارد بشكل تلقائي ومستمر.

3- يجب التفرقة عند التوجيه المحاسبي للعمليات بين الحسابات المختصة بالأصول الثابتة، وتلك التي تختص بالأصول المتداولة،

(1) National Committee on Governmental Accounting, Municipal Accounting and Auditing, Chicago NCGA, 1951 P.P. 1-3.

كذلك يجب التفرقة بين مجموعة الحسابات التي تختص بالخصوم المتداولة وتلك التي تختص بالخصوم الأخرى طويلة الأجل (كالسندات والالتزامات المتعلقة بهما).

4- يتم تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة الفعلية وقت الاستحواز على الأصل، أو على أساس التكلفة التقديرية إذا لم يتم الحصول على الأصل الثابت عن طريق الشراء كما في حالة الهبات أو الهدايا التي تتمثل في أصول ثابتة.

5- لا يحتسب إهلاكاً للأصول الثابتة العامة ما لم يتم قانوناً حجز المبالغ النقدية اللازمة لتمويل عملية الاستبدال. غير أن هذا لا يمنع من احتساب الإهلاك بيانياً دون قيده في الدفاتر المحاسبية وذلك لتحيق الاستفادة منه في أغراض أخرى مثل احتساب تكلفة الخدمة المؤداة.

6- اتباع أساس الاستحقاق في قيد وتسوية الإيرادات والمصروفات العامة كلما أمكن ذلك وإن كان هذا يستدعي بطبيعة الحال تكوين مخصصات كافية لمواجهة الإيرادات المشكوك في تحصيلها.

7- يجب أن يتوافر لكل اعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات، ويجب أن تكون هذه الحسابات قادرة على تكوين وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن فروع النشاط المتعلقة بالاعتماد وبنوده المختلفة بإضافة إلى توضيح مدى -أو درجة- الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات المالية والإدارية.

8- في حدود القانون ومتطلبات الإدارية المالية ينبغي العمل -بقدر الإمكان- على الإقلال من عدد الاعتمادات حتى تتوافر درجة من المرونة كافية لنجاح النظام المالي.

9- يتم استخدام نظام لحسابات التكاليف كلما أمكن لقياس تكلفة وحدة الخدمة المنجزة من قبل الوحدة الحكومية.

10- يجب أن تتضمن النظام دليلاً على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند: إعداد الموازنة العامة للدولة أو عند إعداد الحساب الختامي أو إعداد التقارير الدورية عن نشاط الوحدة.

ثانياً- الإجراءات:

اقترحت اللجنة المشار إليها الإجراءات التالية:

1- يجب تركيز مهمة ومسئولية الإشراف على مجموعة الحسابات وإعداد التقارير تحت سلطة شخص واحد.

2- يجب تسجيل الارتباطات خصماً على حسابات الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم فيه توقيع العقود أو إصدار أوامر التوريد دون انتظار إتمام عمليات التوريد.

3- إذا باشرت إحدى الوحدات الحكومية نشاطاً اقتصادياً فإنه يجب تطبيق مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع طبيعة هذا النشاط.

4- يجب إعداد تقارير مالية شهرياً على الأقل بحيث توضح المركز المالي للوحدة بالإضافة إلى توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة

المالية والقانونية على العمليات المالية. كما يجب إعداد تقرير سنوي ينشر على الجمهور.

5- يجب أن تراجع حسابات الوحدة الحكومية من قبل أجهزة رقابة خارجية (كالجهاز المركزي للمحاسبات في مصر).

المحاسبة الحكومية وإطار التخطيط الاقتصادي في الدول النامية:

تتميز اقتصاديات الدول النامية بشكل عام بزيادة دور ونشاط القطاع الحكومي في مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية نظراً لما تتميز به هذه الدول -بشكل عام- من ندرة رأس المال الوطني - ويستمد دور القطاع الحكومي في النشاط الاقتصادي وجوده من خلال خطة قومية شاملة لمجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية...

وإذا كانت الخطة الاقتصادية القومية تعتمد على بيانات ومعلومات يرتكز عليها المخطط الاقتصادي في رسم أبعاد وتفاصيل الخطة القومية وإذا كانت دقة التخطيط الاقتصادي مستمدة من دقة المعلومات والبيانات التي يرتكز عليها. فإن المحاسبة الحكومية باعتبارها أداة لتسجيل معاملات وعمليات الإنفاق العام، والإيرادات العامة من ناحية، وأداة لإنتاج البيانات والمعلومات من ناحية أخرى يكون لها دور رئيس في توليد البيانات والمعلومات في شكل دقيق ومتكامل وموضوعي تفيد في تحليل السياسات الحكومية ورسم الخطط الاقتصادية على المستوى القومي وتسهيل الرقابة على تنفيذ هذه الخطط.

وفي هذا المعنى أشار دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة عام 1970[1] بقوله «يجب أن تكون النظم المحاسبية قادرة على خدمة احتياجات المعلومات المالية الأساسية اللازمة لتخطيط التنمية وإعداد البرامج ومراجعة وتقييم الأداء في صورة عينية ومالية».

ويساعد نظام المحاسبة الحكومية في عملية التخطيط الاقتصادي وذلك من خلال توفيره للبيانات والمعومات التي تمكن المخطط الاقتصادي من:

1- احتساب إنتاجية المال العام أو معدل العائد على الإنفاق الحكومي وذلك من خلال توضيح نظام المحاسبة الحكومية لبعض البنود مثل قيمة الآلات والأصول الرأسمالية والمخزون والإنتاج (الخدمات) حيث أنه من المفضل قياس مدخلات رأس المال والناتج السلعي أو الخدمي وفقاً لمعلومات محاسبية أكثر توحيداً. صحيح قد تكون بيانات الأصول أو إهلاكها في معظم الدول النامية تقوم على أساس القيمة الدفترية التاريخية إلا أن الاقتصادي يمكن معالجة هذه البيانات بالطرق المعروفة في هذا المجال مثل استخدام الأرقام القياسية.

(1) «دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة» -مركز البحوث الإدارية بالمنطقة العربية للعلوم الإدارية- ترجمة سليمان علي الدين (ص21).

2- تحليل المدخلات والمخرجات لعلميات القطاع الحكومي وذلك حتى يمكن تحسين طرق التنبؤ التي تعتمد عليها عملية إعداد الخطة الاقتصادية القومية بالإضافة إلى قياس الآثار الاقتصادية لبرامج وخطط التنمية الاقتصادية.

3- احتساب أسعار الظل لعناصر الإنتاج وذلك لأن نظام المحاسبة الحكومية يوفر معلومات

أفضل تساعد[1] في إجراء تحليلات يمكن الاعتماد عليها للقيم الحقيقية لعناصر الإنتاج بما في ذلك العملات الأجنبية، كذلك توفر معلومات تساعد في ترشيد السياسات الضريبية والإدارية وسياسات الإعانات والدعم الحكومي.

4- إمكانية قياس الأداء الحكومي وقياسات التكلفة والمنفعة وذلك من خلال نظام المحاسبة الحكومي الذي يرتبط بنظام مناسبة التكاليف والذي يمكن من خلالهما تقييم الخطة الاقتصادية والبرامج والقرارات حيث أن محاسبة التكاليف تختص في هذا المجال بتقييم البدائل المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية ومثل هذا التقسيم يكون مطلوباً لعدة أغراض منها:

---

(1) «المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية»، مركز البحوث، المنظمة العربية للعلوم الإدارية - تقديم وترجمة د. محمد عباس حجازي، يوليو 1978، (ص51) وما بعدها.

- مساعدة المخطط الاقتصادي -خاصة على المستوى الجزئي- في إعداد ودراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الحكومة المقترحة.

- إعداد نماذج المدخلات والمخرجات -كأداة تخطيطية- خاصة تلك التي لها طبيعة ديناميكية وكذلك استخراج معاملات الإنتاج في الأنشطة الحكومية المختلفة.

نظم المحاسبة الحكومية في الدول النامية:

أ- السمات:

ما زالت النظرة للمحاسبة الحكومية-في الدول النامية- على أنها في المقام الأول وسيلة للمحاسبة عن الإيرادات والمصروفات العامة إهمال وظائفها الأخرى ذات الصيغة التحليلية والتخطيطية...وقد يكون السبب في ذلك أن اتجهت نظم المحاسبة الحكومية في هذه الدول إلى اعتمادها على المدخل التسجيلي أو المدخل الإداري التشريعي.

هذا بالإضافة إلى الأمور التالية:

1- يتأسس تطبيق نظام المحاسبة الحكومية في معظم -أو كل- الدول النامية على استخدام الأساس النقدي باعتباره الأساس المناسب لظروف تلك الدول... وهذا يعني عدم الاستفادة من مزايا أساس الاستحقاق خاصة لأغراض إعداد الخطة والموازنة.

2- تتجه النظرة إلى المحاسبة باعتبارها أداة أو وسيلة للرقابة على الإنفاق ومن الملاحظ أن فحص الإنفاق يتم بواسطة جهات أو

أجهزة متعددة تتضاعف معها عمليات المراجعة الأمر الذي قد يخلف تضارباً وازدواجاً بين هذه الأجهزة وتلك الجهات.

3- نتيجة للارتباط العضوي -أو الهيكلي- بين الموازنة العامة فقد انعكست طبيعة موازنات هذه الدول على النظام المحاسبي الحكومي فغالباً ما تكون هذه الموازنات موازنات تنمية يغلب عليها الطابع التقليدي والصيغة الرقابية، ونادراً ما يتم تقييم بنود الموازنة من وجهة نظر إدارية (موازنة الأداء) وقد تكون هناك فروقاً جوهرية بين تقديرات الموازنة والمتحصلات والنفقات الفعلية.ونتيجة لذلك يتم تصنيف حسابات الموازنة في الدفاتر المحاسبية إلى بنود جارية وبنود رأسمالية وغالباً ما يكون هذا التصنيف غامضاً.

4- ما زالت الإجراءات المحاسبية في الدول النامية تتسم في جوهرها بسمة التسجيل المالي البحت متجاهلة الصيغة التحليلية والتخطيطية للمحاسبة الحكومية.

ب- المشاكل والمعوقات:

بالتطبيق العلمي لنظم المحاسبة الحكومية في الدول النامية نلاحظ بعض المشاكل والمعوقات في هذه الدول بصفة عامة ومن هذه المشاكل[1]:

---

(1) راجع الباب الخامس.

- تعقد الإجراءات[1] وكثرة النماذج الخاصة بالتحصيل والصرف والاستلام ولا شك أن كثرة النماذج يرهق وحدات الجهاز الإداري الحكومي سواء عند طبع هذه النماذج أو تداولها أو حفظها.

- زيادة العبء والجهد الوظيفي في وحدات القطاع الحكومي الناتج عن تعقيد دورات العمل خاصة فيما يتعلق بدورات الصرف واعتماد الصرف والحوالات والشيكات الحكومية دورات الشراء والتوريد للوحدات الحكومية.

- زيادة وتضخم حسابات التسوية مما قد يثير بعض المشكلات بالنسبة لتصوير وإعداد الحساب الختامي للدولة بطريقة سريعة ودقيقة باعتبار ما تمثله هذه الحسابات من مبالغ معلقة هي في حقيقتها مصروفات أو إيرادات فعلية لم تستكمل بعد إجراءاتها أو مستنداتها.

- معظم أساليب المساءلة المحاسبية والتجميع التفصيلي للبيانات[2] وهما يمثلان صلب الإجراءات المحاسبية المستخدمة غير متطورة وبدون خطوط ترشيدية عريضة.

---

(1) «المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية»، مركز البحوث، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سابق، (ص49).

(2) محمد الشريف، عبد العزيز الإمام، «حسابات الحكومة في المملكة العربية السعودية دراسة نظرية وتطبيقية» شوال 1402 مطبوعات معهد الإدارة العامة بالرياض (ص390) وما بعدها.

- يعتبر الاعتماد على الأساس النقدي في قياس النتائج غير موضوعي في تقييم الإنجاز في القطاع الحكومي علاوة على عدم الاستفادة منه في مجالات قياس وتقييم التكاليف والمنافع.

- عدم وجود التدريب الكافي على المفاهيم والطرق والسياسات والأساليب المحاسبية.

- عدم توافر المتطلبات التنظيمية والفنية لإعداد حسابات جيدة. (ضعف الآلة، مع التسليم باتجاه بعض هذه الدول -حالياً- إلى إرساء قواعد الحكومة الإلكترونية.

الباب الثاني

نظام المحاسبة الحكومية في جمهورية مصر العربية

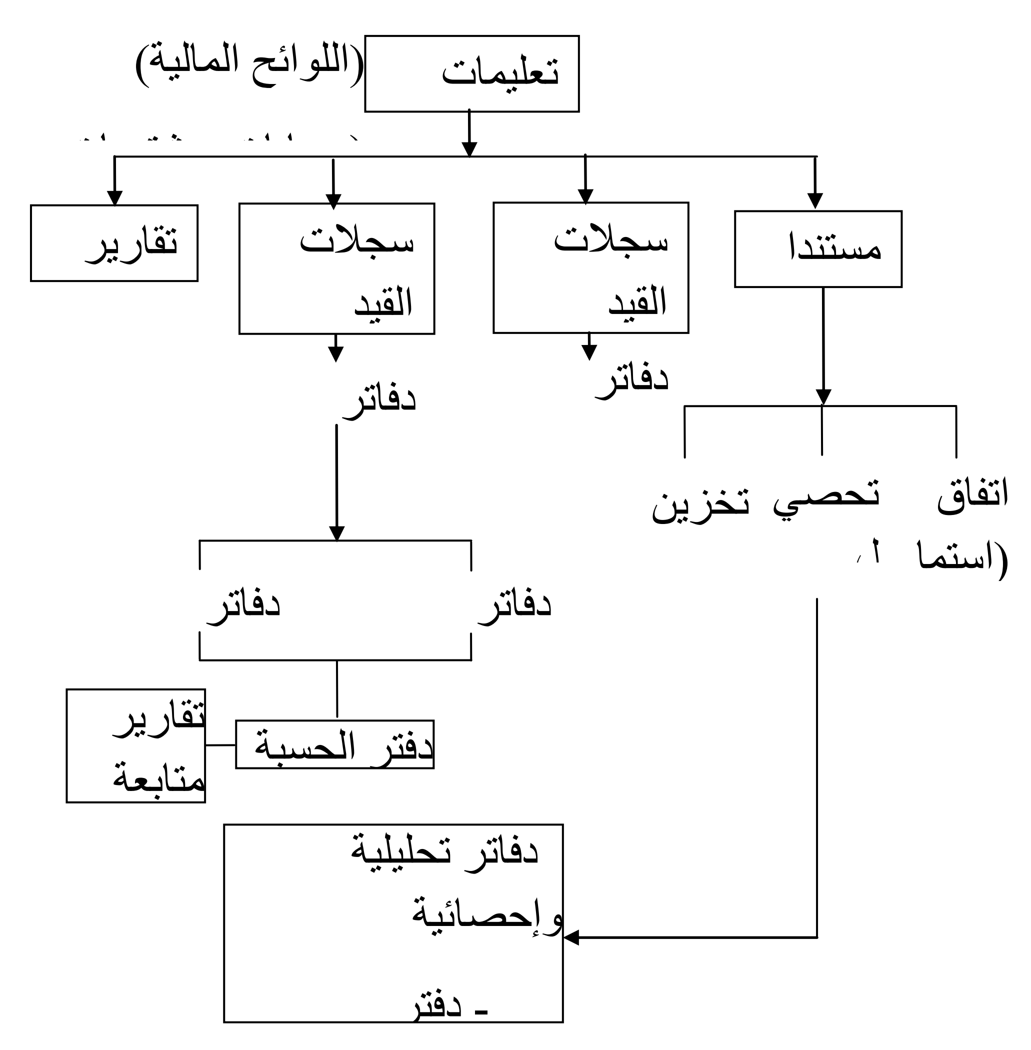
الفصل الأول: مقومات النظام

الفصل الثاني: القيود المحاسبة في الوحدات الحكومية المصرية

الفصل الثالث: الحساب الختامي

الفصل الأول: مقومات نظام المحاسبة الحكومية

بتأسيس نظام المحاسبة الحكومية على مجموعة من العناصر -أو المقومات- كما يظهر في الشكل التالي:



ويتضح من الشكل السابق أن نظام المحاسبة الحكومية في مصر يتأسس على الآتي:

أ- مجموعة مستندية.

ب- مجموعة دفترية (السجلات المحاسبية).

ج- تقارير مالية.

د- نظم الرقابة الداخلية.

وسوف نتناول هذه المقومات -أو العناصر- بالتفصيل.

المبحث الأول: المجموعة المستندية

تستخدم وحدات الإدارة الحكومية عدداً كبيراً من المستندات والتي تعتبر مصدراً للقيود المحاسبية وتعزيزاً للعمليات التي تتم بين هذه الوحدات والغير..

وتكون هذه المستندات إما معدة داخل الوحدة الإدارية (كأذون الصرف) وإما معدة خارج هذه الوحدة (كالفواتير التي ترد من الموردين).

ومع اتساع النشاط الحكومي وزيادة عدد العاملين في الوحدات الإدارية زاد الاهتمام بتنظيم الدورات المستندية والأمر يتطلب من وجهة نظرنا ما يلي:

- ضرورة الإقلال من عدد المستندات المطلوبة لكل عملية حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتيسير الإجراءات بحيث تتم بسهولة وسرعة.

- منع الازدواج في جميع البيانات والمعلومات وحصر هذه العملية في إدارة مستقلة بحيث يتم توليد تيار مستمر من هذه البيانات أو

المعلومات في شكل يجمع بين الدقة والموضوعية وتوفيرها في الوقت المناسب.

- إعادة النظر في تصميم بعض المستندات بشكل يلاءم استخدام الوسائل الآلية والإحصائية والتي من شأنها تسهيل عملية الرقابة والمتابعة. (لاسيما في حالة الحكومة الإلكترونية).

- وضع جدول زمني لحفظ المستندات والنماذج مع مراعاة التكاليف الخاصة بهذا الحفظ وبشكل يتفادى فيه الازدواج في عملية الحفظ وبطريقة تسهل عملية الحصول على المعلومات.

وقد حددت اللائحة المالية للموازنة العامة في مصر عناصر المجموعة المستندية التي يتأسس عليها نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية في ثلاث مجموعات هي:

1- مستندات الإنفاق والتسوية.

2- مستندات التحصيل.

3- مستندات مخزنية.

وسنتناول هذه المجموعات الثلاث بشيء من التفصيل.

1- مستندات الإنفاق والتسوية:

أ- مستندات الإنفاق:

وهذه المستندات:

استمارة اعتماد الصرف، استمارة مصاريف الانتقال، استمارة استعاضة المنصرف من السلفة المستديمة، استمارة المرتبات،

وتعتبر استمارة اعتماد الصرف من أهم هذه المستندات بحيث تطبق أحكامها على بقية استمارات الأخرى المؤيدة لعملية الإنفاق.

وتتكون استمارة اعتماد الصرف من أربعة أقسام على النحو التالي:

القسم (أ):

ويوضح هذا القسم بيانات عن:

اسم الجهة المحررة الاستمارة - اسم وعنوان صاحب الحق - مبررات الصرف (الإنفاق) - المبلغ المطلوب دفعه وبيان وقيمة الفواتير - مراجعة الجهة المحررة للاستمارة للتأكد من صحة الدفع.

القسم (ب):

ويخصص هذا القسم لبيان القيد المحاسبي الواجب إثباته من خلال توضيح بنود الموازنة التي يخصم عليها المبلغ المدفوع، والاستقطاعات التي سيتم خصمها وأنواع الضرائب، ثم بيان إدارة الموازنة بما يفيد أن قيمة الارتباط يسمح بصرف قيمة الاستمارة كذلك يوضح هذا القسم عدد المستندات المرفقة بالاستمارة والمؤيدة للصرف وأخيراً يوضح اعتماد رئيس المصلحة للبيانات السابقة.

القسم (ج):

ويملأ بمعرفة الوحدة الحسابية ويوضح ما يلي:

- رقم قيد الاستمارة بسجل قيد طلبات الصرف.

- ما يفيد المراجعة الحسابية للبيانات.

- الاعتماد المالي بما يفيد السماح بسحب شيك أو إذن صرف.

- طريقة دفع المبلغ للمستفيد (شيك، أو إذن صرف).

- المبلغ الصاف (بعد الاستقطاعات).

القسم (د):

ويبين ما يلي:

- رقم وتاريخ القيد بدفتر اليومية «يومية الاستمارات».

- رقم وتاريخ القيد بدفتر القيد النهائي (دفتر الشيكات، إذن الصرف).

- رقم الشيك -أو إذن الصرف- الصادر.

الدورة المستندية لاستمارة اعتماد الصرف:

يمكن بيان هذه الدورة في الشكل التالي:

الاستمارة ← الوحدة الحسابية

↓

يتم مراجعتها مستندياً وحسابياً ← اعتماد الاستمارة من ← قسم الشطب تثبيت بدفتر اليومية ودفتر

↓

يتم استخراج شيك أو إذن صرف بمبلغ الاستمارة → يحفظ الاستمارة في ملف خاص

(ب) مستندات التسوية:

وهذه المستندات تنحصر في إذن التسوية، وهذا الإذن -يستخدم في الحالات التي لا يتم فيها دفع أي مبالغ نقدية، وبيانات هذا الإذن هي نفس بيانات دفتر اليومية المعروف مع استبدال كلمتي منه، له بكلمتي أصول، وخصوم، وهذا الفرق شكلي فقط لا يؤثر على طريقة الإثبات به.

وتعتمد أذون التسوية من رئيس الوحدة الحكومية أو مدير الحسابات بها أو وكيله قبل قيدها بالدفتر وتعطي أرقاماً شهرية مسلسلة.

2- مستندات التحصيل:

ويمكن تقسيم هذه المستندات إلى:

أ- مستندات تحصيل بطبيعتها وهي:

قسيمة التحصيل النقدي -إيصالات توريد النقدية.

ب- أذون التسوية وتحرر عن العمليات التي لا يترتب عليها تحصيل مبالغ نقدية.

ج- مستندات تحصيل مبالغ بصفة عرضية وهي تمثل متحصلات معينة كالاستقطاعات من المصروفات سواء تعلقت بالباب الأول أو الثاني... ومن هذه المتحصلات ما يتم استقطاعه من ضرائب.

وتعتبر قسيمة التحصيل النقدي من أهم مستندات التحصيل في الوحدات الحكومية وهذه القسيمة توضح للبيانات التالية:

- رقم مجموعة الدفتر ورقم القسيمة.

- اسم الوحدة الحكومية واسم دافع النقدية.

- المبلغ بالأرقام والحروف.

- المبالغ السابق تحصيلها.

- جملة المبالغ المحصلة حتى آخر قسيمة.

- تاريخ التحرر وتوقيع المحصل.

على أن تختم هذه القسائم بخاتم وزارة المالية،ويلاحظ أن إجمالي المبالغ المحصلة الموضح بالقسيمة يعبر عن قيمة النقدية الموجودة فعلاً بالخزينة.

3- مستندات مخزنية:

ويتم التعامل بهذه المستندات داخل المخازن الحكومية ومن هذه المستندات:

- استمارة طلب وإذن صرف الأصناف وهذه الاستمارة يجب مراجعتها قبل اعتمادها من مدير المخازن وتعطى أرقاماً مسلسلة سنوية.

- استمارة إضافة أصناف واردة للمخازن- مستندية أو مستهلكة- ويجب إيضاح قيمة هذه الأصناف.

- استمارة لإثبات عمليات الجرد بالكمية والقيمة.

- استمارة لتوضيح بنتيجة الجرد من زيادة أو عجز.

- استمارة لإرجاع الأصناف إلى المخازن.

- استمارة قيد العهد الشخصية لدى العاملين.

المبحث الثاني: سجلات القيد المحاسبي

تنقسم سجلات القيد المحاسبي إلى نوعين:

1- سجلات القيد الأولي.

2- سجلات القيد النهائي.

ويقصد بسجلات القيد الأولي دفاتر اليومية وتشمل هذه السجلات على تسجيل تاريخي منتظم للعمليات التي تتم أول بأول.

أما سجلات القيد النهائي فيقصد بها دفاتر الأستاذ ويتم في هذه الدفاتر تبويب الحسابات حسب طبيعتها.

وفي نظام المحاسبة الحكومية في مصر تنقسم سجلات القيد المحاسبي على النحو التالي:

أولا- سجلات القيد الأولي:

«دفاتر اليومية».

وتنقسم سجلات القيد الأولى -أو دفاتر اليومية- إلى الدفاتر التالية:

أ- دفتر يومية استمارات الصرف.

ب- دفتر يومية التسويات.

ج- دفتر يومية الخزينة.

أ- دفتر يومية استمارات الصرف:

ويخصص هذا الدفتر لقيد استمارات الصرف على اختلاف أنواعها، وينقسم هذا الدفتر إلى جانبي (مدين، ودائن) ويقسم كل جانب إلى (خانات تحليلية) وفقاً لأنواع الحسابات التي تقيد به.. ويلاحظ أن هذه (الخانات) متكررة في الجانبي المدين والدائن فيما عدا حـ/ المصروفات في الجانب المدين فيقابله حـ/ الإيرادات في الجانب الدائن.

ويتم يوماً نقل مجاميع دفتر يومية الاستمارات إلى دفتر يومية التسويات وتجمع مجاميعه على مجاميع الدفتر الأخير ليكون المجموع مساوياً لإجمالي كشف الحسبة اليومية الذي يستخرج من دفاتر الأستاذ.

ب- دفتر يومية التسويات:

ويتم القيد في هذا الدفتر من واقع أذون التسوية مع إعطائهما أرقاماً شهرية مسلسلة هي نفس أرقام القيد بهذا الدفتر، ويحتوى هذا الدفتر على نفس بيانات دفتر يومية استمارات الصرف السابق الإشارة إليه.

ونتيجة لهذا التشابه بين هذه الدفترين ترى بعض الوحدات الحكومية إمساك دفتر يومية واحد لاستمارات الصرف وأذون التسوية... ولكن يفضل تخصيص دفتر منفصل للاستثمارات وآخر لأذون التسوية وذلك لتحقيق أغراض الرقابة الداخلية.

وفيما يلي صورة من صفحة من دفتر يومية الاستمارات أو التسويات.

جملة	
نقدية تحت التسوية	
بنك مركزي	
حوالات مالية تحت التحصيل	
حوالات	
شيكات	
حسابات نظامية	

جملة	
نقدية تحت التسوية	
بنك مركزي	
حوالات مالية تحت التحصيل	
حوالات	
شيكات	
حسابات نظامية	

حسابات تسوية مدينة	
حسابات تسوية دائنة	
مصروفات	
بيان	
تاريخ	
رقم	

حسابات تسوية مدينة	
حسابات تسوية دائنة	
إيرادات	

ج- دفتر يومية الخزينة:

وهذا الدفتر يشبه دفتر يومية النقدية التحليلي المعروف ويساق بواسطة أمين الخزينة العامة ويتم من خلال هذا الدفتر إثبات المقبوضات والمدفوعات النقدية يومياً ويستخرج الرصيد في نهاية اليوم وأول اليوم التالي. ولا يمسك هذا الدفتر إلا في الوحدات التي لديها خزائن عامة فقط.

ثانيا- سجلات القيد النهائي:

«دفاتر الأستاذ».

وتنقسم هذه الدفاتر إلى:

1- دفتري الاستخدامات والموارد.

2- دفتر الحسابات تحت التسوية.

3- دفتر الحسابات الجارية.

4- دفتر الحسابات النظامية.

1- دفتري الاستخدامات والموارد:

تنص لائحة الحسابات الحكومية[1] على قيد الاستخدامات (المصروفات) في دفتر، وقيد الموارد -الإيرادات في دفتر آخر. ويخصص في كل دفتر صفحة أو أكثر -حسب الحاجة- لكل باب أو لعدة أبواب أو بنود من الاستخدامات والموارد ويجعل فيها خانات تحليلية لبيان بنون وفروع الموازنة. كذلك تظهر تقديرات الموارد والاستخدامات الواردة بالموازنة في أعلى كل صفحة تحت عنوان البد أو فروعه أما التعديلات أو الاستبعادات فتبين بالمداد الحمر مع مراعاة عدم تجاوز الاعتماد الأصلي أو المعدل الإضافي إلا بعد الترخيص بذلك وفي الحدود المقررة.

وبالنسبة للاستخدامات (المصروفات) يجب مراعاة الأمور التالية:

1- تقيد الاستخدامات بالقيمة الأصلية في نفس اليوم الذي يتم فيه استخراج الشيك أو إذن الصرف - أما ما يستقطع من مبالغ فتقيد في دفتر الإيرادات تحت البند المختص.

2- تجمع (الخانات) الأفقية والرأسية في الدفتر ويكتب مجموع الخانة الأفقية في (خانة) جملة اليوم، أما مجاميع الأعمدة فتنتقل من صفحة لأخرى حتى آخر الشهر بحيث تعبر هذه المجاميع عن

---

(1) المادة 654.

مجموع المنصرف خلال الشهر من كل بند وكذلك جملة القيد في كل باب من أبواب الاستخدامات.

3- المبالغ التي يتم استبعادها من بند المصروفات المختص يتم إرفاق مذكرة معتمدة بها من رئيس الوحدة الحكومية بأسباب الاستبعاد والمسئول عن الخطأ. هذا إذا تم الاستبعاد في السنة التي تم فيها.

ويتخذ دفتر الاستخدامات (المصروفات) الشكل التالي:

باب رقم ـــــــــــ دفتر مفردات الاستخدامات

بند رقم ـــــــــــــ (المصروفات)

رقم	تاريخ	بيان	نوع 1	نوع 2	نوع 3		جملة	إجمالي اليوم	إجمالي الشهر

أما بالنسبة لقيد الإيرادات فتقوم الوحدة الحسابية المختصة بتحرير كشوف تفصيلية بمفردات جميع المبالغ التي تضاف لحساب الإيرادات وتكون قد حصلت بمعرفة الوحدة الحكومية أو وحدة حكومة أخرى بناء على طلبها، وإرسال هذه الكشوف للأقسام المختصة للتأشير عليها بما يفيد صحتها، وأن المبالغ الواردة بها

هي نفس المبالغ التي طلب تحصليها، وعند إعادة الكشوف المشار إليها يتم إرفاقها مع أذون التسوية الخاصة بها.

وبالنسبة للمبالغ المحصلة بطريق الخطأ والتي يجب استبعادها من بند الإيرادات المختص سواء تم الاستبعاد في نفس السنة التي تم التحصيل فيها أو في سنة أخرى فيجب أن يتضمن طلب الاستبعاد البيانات الوافية عنه ومبرراته ورقم وتاريخ إذن التسوية كذلك يذكر بالطلب المشار إليه أن المبلغ المطلوب استبعاده لم يسبق تسويته من الإيرادات قبل ذلك.

2- دفاتر الحسابات تحت التسوية:

وهذه الحسابات إما إجمالية أو حسابات مفردات فرعية ويتم تصفية هذه الحسابات بصفة نهائية وإقفالها في حساب من حسابات الإيرادات أو المصروفات آخر السنة المالية. وهذه الحسابات إما أن تنشأ وتظل مدينة أو دائنة حتى يتم إقفالها.

3- دفاتر الحسابات الجارية:

وتشمل هذه الدفاتر على المجموعة التالية:

أ- دفتر حـ/ الحوالات:

ويفيد بالجانب الدائن من هذا الحساب صافي قيمة أذون -الصرف المسحوبة بواسطة الوحدة الحكومية ومعظمها مسحوبة على هيئة البريد أو مكاتبها الفرعية (وذلك بعد خصم الاستقطاعات) أما في الجانب المدين من الحساب المشار إليه قيمة ما يتم صرفه من أذون الصرف. وعلى ذلك يوضح رصيد حـ/ الحوالات قيمة الأذون التي لم تصرف بعد.

ب- دفتر حـ/ الشيكات:

ويقيد بالجانب الدائن لهذا الحساب قيمة الشيكات المسحوبة على البنك المركزي وفروعه أو وقت إصدارها والتي سيتم إرسالها للمستفيدين وذلك بعد التأكد من صحة ومراجعة المستندات المبررة للصرف.

أما في الجانب المدين من حـ/ الشيكات فتقيد به قيمة الشيكات التي ترد إخطارات من البنك المركزي -أو فروعه- تفيد صرفها. وعلى ذلك يمثل رصيد حـ/ الشيكات مجموع قيم الشيكات التي لم تصرف بعد إلى المستفيدين منها.

ج- حـ/ النقدية:

ويتم إثبات المبالغ التي يتم تحصيلها في الجانب المدين من هذا الحساب، أما في الجانب الدائن فيتم قيد النقدية الصادرة لإيداعها بالخزائن العامة أو بفروع البنك المركزي.

د- دفتر حـ/ البنك المركزي:

وتقيد في الجانب المدين منه المبالغ التي تودع بالبنك، وكذلك قيمة الشيكات التي يقوم البنك المركزي بتحصيلها لحساب الوحدة الحكومية. أما في الجانب الدائن فترحل المبالغ التي يتم صرفها من البنك بمقتضي الشيكات التي تسحبها الوحدة عليه.

هـ- دفتر حـ/ الشيكات تحت التحصيل:

ويخصص هذا الحساب لبيان حركة الشيكات المحررة لصالح الوحدات الحكومية وتدخل ضمن إيراداتها وعندما ترد هذه الشيكات إلى الوحدة الحكومية تقيد قيمتها في الجانب المدين من حـ/ الشيكات تحت التحصيل. أما في الجانب الدائن من هذا الحساب

فيقيد به قيمة ما يتم تحصيله من هذه الشيكات (من واقع إشعار الإضافة الذي يرسله البنك المركزي أو فروعه).

وبالتالي يعبر الرصيد عن قيمة الشيكات التي ما زالت تحت التحصيل لدى البنك المركزي.

و- دفتر حـ/ الكفالات:

ويقصد بالكفالات حطابات الضمان الصادرة من البنوك التي يكون لها مثل هذا الإصدار تضمن فيه مورد أو مقاول معين لتنفيذ عملية معينة في وقت معين أيضاً ويرحل إلى الجانب المدين من حـ/ الكفالات قيمة خطابات الضمان المقدمة. أما في الجانب الدائن فترحل إليه قيمة خطابات الضمان التي انتهى الغرض منها.

وبالتالي يعبر رصيد حـ/ الكفالات عن قيمة خطابات الضمان التي لا تزال سارية المفعول.

4- دفاتر الحسابات النظامية:

وتمسك هذه الدفاتر لمراقبة بعض التصرفات المالية حتى يتم تصفيها وهذه الدفاتر تكون إجمالية وفرعية (مفردات) ويعبر مجموع أرصدة حسابات المفردات عن رصيد الحساب الإجمالي ومن هذه الدفاتر ما يلي:

أ- دفتر حـ/ الديون المستحقة للحكومة. ويقابله دفتر حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة. ويثبت بهذين الدفترين قيمة الديون المستحقة والتي تنشأ للحكومة ولم يتم تحصيلها ثم يثبت بعد ذلك ما تم تحصيله منها.

ب- دفتر حـ/ المبالغ المنصرف عنها سلف مؤقتة، ويقابله دفتر حـ/ المشتريات والأعمال المنصرف عنها سلف مؤقتة ويثبت بهذين الدفترين قيمة المبالغ التي تصرف كسلفة مؤقتة لذمة شراء أصناف معينة أو أعمال، ثم يتم إلغاء القيد النظامي عند الانتهاء من السلفة.

ج- دفتر حـ/ المبالغ المفترح عنها اعتمادات وتحويلات نقدية بالخارج ويقابله دفتر حـ/ الأعمال والمشتريات المفتوح عنها اعتمادات وتحويلات نقدية بالخارج. ويتبع في القيد في هذين الدفترين نفس الخطوات في القيد السابق.

د- دفتر حـ/ أمانات مدفوعة مقدماً لـ... ويقابله دفتر حـ/ المشتريات والأعمال المدفوع عنها أمانات مقدماً وتثبت بهذا لحساب العمليات الخاصة به بالطريقة المتبعة في السلفة المؤقتة.

ثم أضافت وزارة المالية المصرية[1] بشأن المعالجة المحاسبية لاقتناء الوحدة الحكومية للأصول الثابتة حسابين نظاميين يتم القيد فيهما، فعند شراء الأصل الثابت يجرى القيد التالي:

من حـ/ الأصول (يذكر نوع الأصل)

إلى حـ/ المال العام الممثل في أصول

وذلك تنظيماً لحصر الأصول المملوكة للدولة وتسهيلاً لحساب إجمالي التكوين الرأسمالي المحلي الثابت للقطاع الحكومي.

---

(1) الكتاب الدوري 36 لسنة 1974.

وبالإضافة إلى سجلات القيد الأولي، وسجلات القيد النهائي السابق بيانها تمسك الوحدات الحكومية دفاتر أخرى هي:

أ- دفاتر ضبط ورقابة.

ب- دفاتر بيانية وإحصائية.

بعد كذلك يثبت ما تم تحصيله أو تسويته من هذه الديون.

أ- دفاتر الضبط والرقابة:

وهذه الدفاتر هي:

1- دفتر الارتباطات.

2- دفتر قيد طلبات الصرف الواردة.

3- دفتر الحسبة اليومية.

1- دفتر الارتباطات: ويمسك هذا الدفتر بمعرفة المراقبة المالية لقيد ارتباطات الوحدة الحسابية التابعة لها ويكون تحت إشراف المدير - أو المراقب المالي- كما يمس كهذا الدفتر أيضاً بواسطة كل وزارة -أو هيئة حكومية.

والقصد من إمساك دفاتر الارتباطات هو الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة والتأكد من دقة عمليات الصرف في الوحدات الحكومية والالتزام بأبواب وبنود الموازنة العامة.

ويتم بصفة شهرية إجراء مطابقة دفتر الارتباطات على المنصرف الفعلي خلال الشهور والتأكد من وجود المستندات المؤيدة للصرف.

2- **دفتر قيد طلبات الصرف الواردة:** ويمسك هذا الدفتر بواسطة الوحدة الحسابية وتقيد فيه استمارات الصرف بأرقام مسلسلة سنوية، ويبين في نفس الوقت حركة هذه الاستمارات داخل الأقسام بالوحدة الحسابية ثم بيان رقم الشيك أو إذن الصرف المستخرج سداداً لقيمة الاستمارة.

3- **دفتر الحسبة اليومية:** وهذا الدفتر يماثل ميزان المراجعة المعروف ولكن يتم إعداده يومياً بغرض تلخيص العمليات الحسابية للوحدة الحكومية في صورة تؤكد وتضمن استمرار التوازن الحسابي نتيجة لتطبيق القيد المزدوج.

والآتي صورة من إحدى صفحات دفتر الحسبة اليومية:

دفتر الحسبة اليومية

حساب يوم / / 19

الجانب المدين			الجانب الدائن		
جملة		بيـــــان	جملة		بيـــان
		المصروفات			الإيرادات
	×	باب 1- أجور		×	إيرادات جارية
	×	باب 2- مصروفات جارية		×	إيرادات رأسمالية
	×	باب 3- استخدامات استثمارية	×××	—	الجملة
	×	باب 4- تحويلات رأسمالية			حسابات تسوية دائنة
××	—	الجملة		×	مرتجع الماهيات
		حسابات تسوية دائنة		×	مبالغ دائنة تحت التسوية
	×	مرتجع الماهيات		×	حسابات جارية دائنة
	×	مبالغ دائنة تحت التسوية		×	مبالغ مرحلة

الجانب المدين			الجانب الدائن		
جملة		بيـــان	جملة		بيـــان
	×	حسابات تجارية دائنة	×××		الجملة
	×	مبالغ مرحلة			حسابات تسوية مدينة
×××		الجملة		×	حسابات جارية مدينة تحت التسوية
		حسابات تسوية مدينة		×	جاري الجهات
	×	حسابات جارية مدينة تحت التسوية		×	جاري السلف المستديمة
	×	جاري الجهات	×××		الجملة
	×	جاري السلفيات المستديمة			الحسابات الجارية
×××		الجملة		×	حـ/ الشيكات
		الحسابات الجارية		×	حـ/الحوالات
	×	الشيكات		×	حـ/ الحوالات المالية

الجانب المدين			الجانب الدائن		
جملة		بيـــــان	جملة		بيـــــان
					تحت التحصيل
	×	الحوالات		×	حـ/ الكفالات
	×	الحوالات المالية تحت التحصيل		×	حـ/نقدية تحت التسوية
	×	الكفالات		×	حـ/ جاري البنك المركزي
	×	نقدية تحت التسوية	×××		الجملة
	×	جاري البنك المركزي			حسابات نظامية
×××		الجملة	×××		رصيد الخزينة أو اليوم
		حسابات نظامية			
×××		رصيد الخزينة آخر اليوم			
×××		إجمالي عمليات اليوم	×××		إجمالي عمليات اليوم

ويلاحظ على دفتر الحسبة اليومي ما يلي:

1- الجزء الأول من الدفتر لبيان حسابات الموازنة وهي الإيرادات والمصروفات.

2- تظهر الحسابات المدينة والدائنة في كلا الجانبين من الدفتر وبالتالي فهي تظهر حسب حركة هذه الحسابات نتيجة للقيود المحاسبية وليست بأرصدتها.

3- يتم إعداده من واقع دفتر التسويات، ورصيد النقدية بدفتر الخزينة في بداية أية كل يوم ونهايته.

4- يعتمد كشف الحسبة اليومي من رئيس الحسابات بما يفيد توازن عمليات اليوم.

ب- الدفاتر البيانية والإحصائية:

وهذه الدفاتر هي:

1- سجل حصر المبالغ المتأخرة: وهذه المبالغ إما ديون ورسوم ومستحقات أميرية ويوضح هذا السجل أصل المبلغ المتأخر وما يحصل منه أولاً بأول، أو ما يصدر بشأنه قرار بالتجاوز عن تحصيله أو تحصيل جزء منه، وفي آخر العام تقوم كل وحدة بحصر الأرصدة الباقية تمهيداً لإثباته بقيد نظامي سبق ذكره في هذا الشأن.

2- سجل الحجوزات والتنازلات والتوكيلات: ويحوي البيانات الخاصة بهذه العمليات التي تخص المتعاملين مع الوحدات

الحكومية، ويرجع إلى هذا السجل دائماً قبل دفع أي مبلغ والتأشير على استمارة اعتماد الصرف.

3- **سجل المقاولات:** ويمسك لقيد عقود المقاولات وتثبيت فيه كافة البيانات الخاصة بكل عقد ويدون فيه أولاً بأول ما يصرف للمقاولين من مبالغ.

4-**سجل الإيجارات:** وهو لقيد عقود إيجارات الأماكن والأراضي المستأجرة، وقيمة ما يصرف من هذه الإيجارات وتثبت به كافة البيانات اللازمة حسب الخانات الواردة.

5- **سجل حوادث السرقة والإهمال:** وذلك لقيد ما يقع من هذه الحوادث وتثبت به كافة البيانات عنها أولاً بأول.

المبحث الثالث: التقارير المالية

يحتاج النظام المحاسبي إلى مجموعة من التقارير تكون أداة اتصال بين الوحدات الحكومية والقائمين بوظيفتي التخطيط والرقابة، وهذه التقارير أيضاً تكون أداة للمتابعة وبشرط أن يتم إعداد هذه التقارير بحيث تجمع بين الموضوعية والدقة مع التكامل الزمني لها بحيث يتم الاستفادة من هذه التقارير في ممارسة وظيفة الرقابة على أداء وأموال الوحدات الحكومية. وهذه التقارير هي:

1- كشف الحساب الشهري.

2- كشف الحساب الربع سنوي.

3- كشف المركز المالي لاعتمادات الموازنة.

4- الحساب الختامي.

1- كشف الحساب الشهري:
ويتم إعداد هذا الكشف في ميعاد لا يتجاوز اليوم العاشر في الشهر التالي ويلاحظ على هذا الكشف أنه يحتوى على أرقام فعلية ويشتمل على ما يلي:

1- مجموع الاستخدامات الخاصة بالشهر الذي يعد كشف الحساب عنه، والأشهر السابقة له حسب بنود الإنفاق.

2- مجموع ما تم إضافته للإيرادات خلال الشهر والأشهر السابقة حسب البنود.

3- حركة الحسابات تحت التسوية المدينة، والدائنة خلال الشهر بحيث توضح:

أ- إجمالي المبالغ التي خصمت عليها الحسابات تحت التسوية المدينة والدائنة والحسابات الجارية بالتفصيل حسب كل حساب.

ب- إجمالي المبالغ التي أضيفت على كل حساب من الحسابات تحت التسوية والحسابات الجارية.

ج- أرصدة كل حساب من الحسابات السابقة في أول ونهاية كل شهر.

2- كشف الحساب الربع سنوي
وهذا الكشف يتم إرساله إلى وزارة المالية بصفة تجميعية كل ثلاثة شهور، أي أربع مرات في السنة، أي أن هذا الكشف يدون فيه

إجمالي حساب الثلاثة شهور في موعد أقصاه اليوم العاشر من الشهر الرابع.

ويتضمن هذا الكشف نفس البيانات السابق الإشارة إليها في الكشف الشهري فيما عدا أنها بيانات إجمالية عن ثلاثة شهور بدلاً من شهر واحد.

3- كشف المركز المالي لاعتمادات الموازنة:

ويعد هذا الكشف في الشهر السادس من السنة المالية ويوضح ما يلي:

- الاعتماد الوارد أمام كل بند من بنود الموازنة.

- ما تم دفعه فعلاً، وما تم تحصيله خلال خمسة شهور.

- المنتظر دفعة خلال الشهر السادس.

- المنتظر دفعه خلال الأشهر الستة الباقية من السنة.

- الارتباطات التي يجب على الوحدة سدادها خلال المدة الباقية.

- الفائض المحتمل من المبالغ التي لا ينتظر دفعها والعجز في الإيرادات التي لا يحتمل تحصيلها.

- احتمالات التجاوز المطلوب تدبيرها.

4- الحساب الختامي:

ويعد الحساب الختامي خلال شهرين من نهاية السنة المالية ويوضح بيان بما تم تحصيله فعلاً من بنود الإيرادات، وما تم دفعه على بنود الاستخدامات كذلك يبين الحساب الختامي البنود التي

تحقق بها وفورات (أي زيادة المبالغ المقدرة عن المبالغ الفعلية) وتلك البنود الأخرى التي تم تدعيمها باعتمادات إضافية.

ويوضح الحساب الختامي بشكل تفصيلي العناصر التالية:

- إيرادات الفعلية، والإيرادات المقدرة بالموازنة ومقدار الفائض أو العجز.

- الإجراءات التي ترتب عليها تعديل بنود الموازنة كالنقل من بند لآخر.

- الإيرادات المستحقة عن سنوات سابقة وما تم تحصيله منها وما سيتم ترحيله إلى سنوات تالية.

- أرصدة الحسابات الجارية والحسابات تحت التسوية والحسابات النظامية.

- كشف بالكفالات الموجودة لصالح الوحدة الحكومية ومقدار خطابات الضمان المؤيد لها.

- كشف بالديون المستحقة للحكومة.

- كشف بمفردات حساب النقدية ومحاضر جرد الخزينة.

- كشف برصيد حـ/ الشيكات تحت التحصيل وهو يعبر عن مجموع الشيكات التي لم يحصل بعد حتى نهاية السنة المالية.

- كشف بالاعتمادات النقدية والتحويلات المفتوحة بالخارج.

ويجب أن يوقع رئيس الوحدة الحكومية المختصة، ورئيس الحسابات والمدير المالي بها على الحساب الختامي مع إرسال نسخة منه إلى الجهاز المركز للمحاسبات.

المبحث الرابع: الرقابة الداخلية [1]

تستند الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية على لوائح مالية ومجموعة من التعليمات التي تنظم قواعد الإنفاق والتحصيل وغيرها من العمليات التي تتم داخل الوحدات الإدارية الحكومية.

وفي هذا المبحث سنتناول الرقابة الداخلية على أهم هذه العمليات التي تتم في الوحدات الإدارية الحكومية كما يلي:

1- الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.

2- الرقابة الداخلية على العمليات غير النقدية.

3- الرقابة الداخلية للديون المستحقة للحكومة.

4- الرقابة الداخلية على السلف.

5- الرقابة الداخلية على المستلزمات ومقالات الأعمال.

6- الرقابة الداخلية على المخازن.

1- الرقابة الداخلية للعمليات النقدية

---

(1) يرجع بالتفصيل لمفهوم الرقابة الداخلية في كتاب «مبادئ المراجعة للمؤلف».

تنحصر إجراءات الرقابة الداخلية للعمليات النقدية في الوحدات الحكومية فيما يلي:

أولاً: ضمانات للخزائن الحكومية الحديدية.

ثانياً: تحديد واجبات أمناء الخزائن.

ثالثاً: الرقابة على المدفوعات والمتحصلات النقدية.

أولاً- ضمانات للخزائن الحكومية الحديدية:

وتنحصر هذه الضمانات في:

1- استلام الخزينة.

2- حالة فقد مفتاح الخزينة.

3- المعاملات مع الخزينة.

1- استلام الخزينة:

• تقوم المراقبة العامة للتوريدات العمومية بوزارة المالية بتوريد ما يلزم للمصالح من الخزائن الحديدية.

• وعند ورود الخزانة للجهة التي تلزم لها تقوم بتشكيل لجنة لفحصها واستلامها وتجربة كل مفتاح من مفاتيحها عليها، ومن هذه الناحية توجد خزائن ذات مفتاح واحد ويكون هذا المفتاح في عهدة الصراف، ثم توجد خزائن عامة يكون لها مفتاحين مختلفين لا تفتح إلا بهما ويعهد بهذين المفتاحين الأول لصراف الخزينة، والثاني لمدير الحسابات أو من ينوب عنه.

• يحتفظ بالمفاتيح الاحتياطية لكل خزينة ذات المفتاح الواحد أو ذات المفتاحين بحضور رئيس الخزينة ورئيس الحسابات داخل مظروف يختم بالشمع الأحمر ويذكر بظاهرة اسم المصلحة وبيان عن الخزينة وتاريخ وضع المفتاح - أو المفتاحين وتحرر لجنة الفحص الاستلام محضراً بذلك.

• ترسل صور المحاضر والمظاريف المختومة بالمفاتيح الاحتياطية على المراقبة العامة للتوريدات العمومية بوزارة الخزينة لحفظ المظروف بها في عهدتها بعد قيده في حساب الصنف بها.

2- في حالة فقد مفتاح الخزينة أو حدوث تلف بها:

يراعي ما يلي:

• في حالة فقد المفتاح ترسل الجهة المختصة طلباً إلى الجهة التي تحتفظ بالمفتاح الاحتياطي لفتح الخزينة.. أما إذا كانت من الأنواع القديمة التي لها مفتاح واحد تفتح بأسهل طريقة ممكنة.

• في كلتا الحالتين السابقتين يتم فتح الخزينة ويحرر محضر بمحتوياتها ويتم إرجاع الخزينة بتحرير استمارة إرجاع (187 ع.ح) إلى المراقبة العامة للتوريدات العمومية بوزارة المالية لإصلاحها أو صرف بدلاً منها.

وتتبع نفس الإجراءات عند كسر المفتاح على أن يراعي إرسال المفتاح المكسور مع الخزينة للمراقبة العامة للتوريدات.

• يعاقب المسئول على ضياع مفتاح الخزينة أو كسره بغرامة يفرضها عليه
رئيس المصلحة المختصة وظل مسئولاً عما تشتمل عليه الخزينة إلى أن تستبدل بأخرى ويستثنى من ذلك الحالة التي يثبت فيها أن الضياع أو الكسر كان بسبب القوة القاهرة.

• عند حدوث تلف بالخزائن الحديدية تخطر الجهة المعنية المراقبة العامة للتوريدات العمومية بوزارة المالية عن ذلك وتفيدها عن أقرب جهة حكومية للإصلاح والتصريح لها بعمل اللازم، أو أي ورشة غير حكومية أثناء عطلة المدار الثانوية الصناعية ويكون الإصلاح بحضور العامل المسئول حتى لا تكون هناك فرصة لإمكان عمل مفتاح يستعمل فيما بعد للسرقة.

• تخصم مصروفات إصلاح الخزائن الحديدية وأجور نقلها على ميزانية المصالح الوحدات التي توجد بها هذه الخزائن.

3- المعاملات مع الخزينة:

ويراعى فيها الأمور التالية:

• تفتح الخزائن لمعاملات الجمهور بعد بدء العمل الرسمي بساعة على الأكثر حتى يتمكن الصراف ومساعده من إعداد يومية الخزانة والسلفة المستديمة ودفاتر أوراق الدمغة وغيرها... على أن ينتهي التعامل مع الجمهور قبل ميعاد الانصراف بنصف ساعة حتى يتمكن الصراف ومساعدوه من تصفية عملية اليوم.

• لا يسمح باستمرار فتح الخزينة للجمهور بعد الميعاد المحدد أو بفتحها في العطلات الرسمية إلا عند الضرورة القصوى وبتصريح كتابي من مدير الأمن أو رؤساء المصالح.

• يمنع دخول الأفراد من الجمهور وغيرهم من العاملين غير المختصين إلى داخل مكان الخزينة ويجب على الصراف ألا يبارح هذا المكان بغير مبرر قهري.

• عند إقفال حساب اليوم يضع الصراف الأختام على باب الخزينة بحضور المندوب المكلف بالحراسة ليلاً، ويجب على هذا المندوب بأن يكون حاضراً في اليوم التالي عندما يفحص الصراف الأختام.

ثانياً- واجبات ومسئوليات أمناء الخزائن (الصرافين):

يجب على أمين الخزينة (الصراف) الالتزام بالأمور التالية:

1- عند بدء العمل الرسمي يومياً يتحقق من صحة رصيد الخزينة في اليوم السابق بعد مراجعة الحسابات ليتمكن من مباشرة عملية اليوم على الوجه الأكمل.

2- إرسال حوافظ التوريد إلى قسم الحسابات أولاً بأول حتى يقوم هذا القسم بتحرير إيصالات استمارة رقم (37 مكرر ع.ح) فوراً كي يتسنى لموردي النقود في نفس اليوم.

3- فحص أذون الصرف (استمارة 9 ع.ح) التي تقدم له مهما كانت قيمتها وذلك قبل صرف هذه القيمة وعليه التأكد من صحة التوقيعات على أذون الصرف وعدم وجود شطب أو كشط يلغيه.

4- بالنسبة لأذون الصرف التي تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً لا يجب صرفها إلا بوصول أخطار بسحبه محرراً على الحافظة (استمارة 59 ع.ح) وعلى الصراف أن يؤشر في الحافظة قرين كل أذن بصرفه ويحفظها لعند الحاجة إليها.

5- يجب على أمين الخزينة (الصراف) حفظ صور لتوقيعات العاملين المرخص لهم بالتوقيع على أذون الصرف للرجوع إليها قبل الصرف على أن يستبعد من هذه التوقيعات توقيعات الذين انقطعوا عن التوقيع وتحفظ هذه لمدة 6 شهور أخرى.

6- التحقيق من شخصية أصحاب الحق وأن يطلب منهم التوقيع أمامه وقت الصرف وعليه أيضاً التأكد من صحة التوكيلات وصحة التصديق عليها، ويجب عليه في هذا المجال الامتناع عن قبول أي توكيل لقبض قيمة أذون مسحوبة بأسماء العاملين المكلفين بصرف المهايات والأجور والمرتبات أو السلف الصحية وما في حكمها.

7- الأذون التي يتم صرفها بختمها بخصم (صرف) ذي التاريخ مع التوقيع عليها بجانب هذا الخصم ثم تقيد في دفتر اليومية الخاصة بالخزينة (41 ع.ح) بحسب ترتيب تقديمها للخزينة وتعطى لها أرقاماً مسلسلة شهرية توضع على أذون الصرف.

8- يجمع (الصراف) في نهاية كل يوم قيمة المتحصلات والمصروفات ويستخرج الرصيد ويوقع عليه في دفتر يومية الخزينة.

9- لا يجوز (للصراف) بمنح سلفاً تحت تسديدها من الماهيات.

10- عدم مغادرة مكان الخزينة إلا بمرر قهري وأن يحافظ عليها وأن يمنع دخول غير المختصين لهذا المكان.

ثالثاً- الرقابة الداخلية على المدفوعات والمتحصلات النقدية:

أ- الرقابة على المدفوعات:

يتم الاتفاق في الوحدات الحكومية بموجب استمارات معينة تعتبر مؤيدة لهذا الإنفاق يطلق عليها استمارات صرف ومن هذه الاستمارات[1]:

- استمارة (51 ع.ح) لبدل السفر والانتقال.
- استمارة (62 ع.ح) للاستعاضة من السلفة المستديمة.
- استمارة (132 ع.ح) للمرتبات.
- وما هو عام لأي مدفوعات ليس لها نموذج خاص بها كاستمارة (50 ع.ح).

وتقضي التعليمات في هذا الشأن ألا تستغرق إجراءات الدفع للمستحقين أكثر من أسبوعين من تاريخ ورود الفواتير أو المطالبات، كما تتم هذه المدفوعات عن طريق سحب شيكات على البنك المركزي وفروعه، أما الجهات التي ليس لها فروع للبنك فتسحب أذون صرف (9 ع.ح).

---

(1) سبق الحديث عن هذه المستندات في مكان سابق.

وحتى يتم أحكام الرقابة الداخلية على المدفوعات التي تتم بشيكات أو أذون الصرف فإنه لا بد من وجود ضوابط معينة عند استلام وتسليم دفاتر الشيكات وأذون الصرف ثم ضوابط أخرى يجب اتباعها عند استعمالها.

ضوابط استلام وتسليم دفاتر الشيكات وأذون الصرف:

- يقوم أقدم وكيل حسابات بكل وحدة حسابية باستلام دفاتر الشيكات بأنواعها. وكذلك أذون الصرف (9 ع.ح) من إدارة التوريدات بالجهة التي يعمل بها وتكون عهدة شخصية لديه.

- تودع دفاتر الشيكات وأذون الصرف في خزينة حديدية عهدة وكيل الحسابات.

- تسلم هذه الدفاتر في أول كل يوم إلى المسئول عن تحرير الشيكات وأذون الصرف بموجب محضر تسليم يثبت فيه أرقامها كذلك يتم في نهاية العمل اليومي تسليمها إلى وكيل الحسابات بموجب محضر تسليم يوضح به عدد الشيكات والأذون التي لم تستعمل وأرقامها وعلى مندوبي الخزينة مراجعة الشيكات المستخدمة والأذون المستخرجة على كعوبها والتأكد من صحة الأعداد الباقية منها.

- تبقى دفاتر الشيكات وأذون الصرف التي تصرف كاحتياطي للدفاتر المستخدمة بالخزينة طرف مندوبي هذه الخزينة ولا تصرف إلا بعد انتهاء الدفتر المستخدم.

- لا يجوز أن يسلم للمسئول عن استخراج الشيكات أو أذون الصرف أكثر من دفتر واحد احتياطي علاوة على الدفتر الذي يجرى العمل به.

ضوابط استخدام الشيكات وأذون الصرف:

- ضرورة توقيع رئيس قسم الشطب على كعب الشيك أو الأذن بما يفيد مراجعة تحرير الشيكات أو الأذون قبل اعتمادها بالتوقيعين الأول والثاني.

- إذا تم إلغاء شيك أو إذن صرف بعد اعتمادها فيجب اعتماد الإلغاء من المسئولين عن إصداره ويحتفظ بالشيكات والأذون - الملغاة.

- فصل المراحل المتعلقة باستخدام دفاتر الشيكات وأذون الصرف بحيث لا يقوم من يحرر شيكات -أو أذون صرف- بتحرير الإخطارات أو بالقيد في الدفاتر المحاسبية.

- مراجعة كعوب الشيكات وأذون الصرف على دفتري حـ/ الحوالات (54 ع.ح) وحـ/ الشيكات (56 ع.ح).

ويراعى عند استخدام الشيكات الحكومية ما يلي:

- كتابة الشيك بخط واضح وعدم الكشط أو التغيير في بياناته وإذا حدث ذلك فيجب وجود التوقعيين (المالي والإداري) بجانب الكشط أو التغيير.

- عدم إصدار شيكات لحامله في أي حالة من الحالات.

- العناية بكتابة كعب الشيك.

أما عند استخدام أذون الصرف فيجب مراعاة الأمور التالية:

- لا يجوز تظهير إذن الصرف كما لا يجوز صرف قيمتها لمستفيد آخر إلا بمقتضى توكيل رسمي.

- مدة إذن الصرف ثلاثة شهور (غير الشهر الذي سحب فيه).

- لا يجوز صرف الإذن الذي تزيد قيمته عن عشرين جنيه إلا بعد ورود أخطار به على النموذج (59 ع.ح).

ب- الرقابة على المتحصلات النقدية:

وتتم هذه الرقابة من خلال الأسس التالية:

1- يجب على أمين الخزينة التأكد من سلامة النقدية التي يتم توريدها لأنه مسئول شخصياً عن هذه النقدية.

2- لا يجوز لأمين الخزينة قبول طوابع بريد أو دمغة ضمن المتحصلات.

3- يتم استخراج قسيمة (33 ع.ح) عن المتحصلات النقدية، كما يجمع مبلغ كل قسيمة على مبالغ القسائم السابقة لها بحيث يكون المجموع النهائي في آخر قسيمة معبراً عن مجموع المتحصلات النقدية الموجودة بالخزينة.

4- في نهاية الأسبوع يقوم أمين الخزينة بتوريد المبالغ المحصلة بموجب قسائم التحصيل (33 ع.ح) في البنك المركزي أو فروعه أو في الخزينة العامة مع مراعاة الحد الأقصى المقرر لكل وحدة

إدارية، فإذا بلغت النقدية الحد الأقصى وردت فوراً دون الانتظار إلى نهاية الأسبوع.

2- الرقابة الداخلية على المتحصلات غير النقدية:

يقصد بالمتحصلات غير النقدية تلك المتحصلات التي تكون عن طريق شيكات، وحوالات بريدية وفيما يلي بيان بإجراءات الرقابة الداخلية لكل منهما:

أ- الرقابة الداخلية للشيكات:

تتم إجراءات الرقابة الداخلية للشيكات الواردة للوحدات الإدارية الحكومية على النحو التالي:

- يتم تسليم الشيكات الواردة وعلى من يتسلم هذه الشيكات التأكد من توافر الشروط الشكلية والقانونية اللازمة لصحتها كما عليه التأكد من أن هذه الشيكات محررة لأمر الوحدة.

- يتم تفريغ هذه الشيكات في كشف من أصل وصورة (استمارة 25 ع.ح) يظل الأصل بالدفتر وتعطى الصورة للمختص بتحصيل الشيكات.

- تثبت قيمة الشيكات في دفتر حـ/ شيكات تحت التحصيل ثم ترسل لفروع البنك المركزي للتحصيل.

- عند ورود أشعار إضافة من فروع البنك المركزي يتم مراجعة الشيكات التي تم تحصيلها ورقم وتاريخ كل منها واستخراج رصيد حـ/ حوالات مالية تحت التحصيل والذي يعبر عن قيمة الشيكات التي لدى البنك للتحصيل.

ب- الرقابة الداخلية للمحولات البريدية:

وتتضمن إجراءات الرقابة الداخلية للحوالات البريدية ما يلي:

- يتم استلام الحوالات البريدية الواردة المودة وعلى من يقوم باستلامها التأكد من:

- أنها محررة لصالح الوحدة.
- أنها مسحوبة على هيئة البريد بالقاهرة.

- يتم إثبات الحوالات البريدية الواردة في كشف (25 ع.ح) من أصل يبقى بالدفتر وصورة تعطى لمن سيقوم بالتحصيل.

- تثبت قيمة الحوالات البريدية الواردة في حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم هيئة البريد وتتم تسوية حـ/ الهيئة من واقع المحاسبة الشهرية معها، وترسل هيئة البريد الشيكات اللازمة للوحدة سداداً لقيمة الحوالات المسحوبة عليها لصالح الوحدة الإدارية.

3- الرقابة الداخلية للديون المستحقة للحكومة:

قد يحدث أن يتأخر المتعاملين مع الوحدات الحكومية عن سداد ما عليهم لهذه الوحدات، وفي الملاحظ زيادة الديون المستحقة للحكومة زيادة تستوجب وجود نظام للرقابة الداخلية لهذه الديون على النحو التالي:

1- تقوم الوحدات الحكومية -في نهاية كل سنة مالية- بحصر المبالغ المستحقة لها في كشوف معتمدة تبين:

- أصل الدين.

- ما تم تحصيله أو التنازل عنه أثناء السنة.
- باقي الدين المستحق.

2- يتم إثبات المبالغ المشار إليها في حسابين نظامين هما حـ/ الديون المستحقة للحكومة، حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة.

3- قد يتم تقسيط المبالغ المستحقة للحكومة ويشترط أن يتم هذا التقسيط بناء على ترخيص من السلطات المالية المسئولة على النحول التالي:

حتى 50 جنيه من اختصاص رئيس الوحدة الحكومية.

من 50-100 جنيه من اختصاص وكيل الوزارة.

من 100-300 جنيه من اختصاص الوزير.

ما زاد من اختصاص وزير المالية.

ويستثنى من هذه السلطات تلك المبالغ التي صدر بشان تقسيطها قوانين خاصة أو الديون الناشئة عن مشتريات العاملين بالتقسيط.

4- في نهاية السنة المالية تقوم الوحدات الحكومية بترحيل الباقي من أرصدة المبالغ المستحقة للحكومة إلى حسابات السنة المالية الجديدة كذلك يتم إعداد كشف يتضمن الديون المستحقة للوحدة الحكومية بحيث يبين:

- الرصيد في 6/30 السنة الماضية.
- المبالغ المضافة خلال السنة المالية الحالية.

- المبالغ التي تم تحصيلها خلال السنة الحالية.

- الرصيد الباقي في نهاية السنة المالية الحالية.

4- الرقابة الداخلية على السلف:

وينقسم الحديث عن السلف إلى:

أ- السلفة المستديمة.

ب- السلفة المؤقتة.

أ- السلفة المستديمة:

ينحصر إطار الرقابة الداخلية على السلف المستديمة في العناصر التالية:

1- تحديد مبلغ السلفة المستديمة:

يتم تحديد مبلغ السلفة المستديمة بعد مضي سنة شهور من تاريخ صرفها وبحيث لا تزيد على متوسط المنصرف منها شهرياً من هذه المدة مضافاً إليه 50% أي أن:

مبلغ السلفة = متوسط المتصرف شهرياً + 50% منه (خلال 6 شهور).

وإذا زاد متوسط المنصرف شهرياً مع إضافة 50% على قيمة السلفة المرخص بها ورأى أن الحاجة ماسة إلى ضرورة زيادة مبلغ السلفة فإنه يجب الحصول على ترخيص آخر بالزيادة المطلوبة من وكيل الوزارة المختص.

2- شروط يجب توافرها في أمين السلفة المستديمة:

تكون السلفة المستديمة تحت تصرف رئيس الوحدة الحكومية وهو مسئول عنها شخصياً، ويجوز له تحت مسئوليته أن يسلمها إلى من العاملين لدى الوحدة الحكومية من غير العاملين بالحسابات ويطلق عليه «أمين السلفة المستديمة» ويشرط فيه أيضاً أنت تطبق عليه أحكم لائحة صندوق التأمين الحكومي لأصحاب العهد.

3- حدود استخدام السلفة المستديمة:

تحدد اللائحة المالية للحسابات والميزانية[1] هذه الحدود على النحو التالي:

أ- لا يجوز صرف المرتبات أو الأجور أو بدل السفر من السلفة المستديمة إذ يجب خصم قيمة هذه الاستخدامات (المصروفات) على البنود المختصة بالميزانية مباشرة.

ب- يصرف من السلف المستديمة جميع المبالغ التي تبلغ خمسة جنيهات فأقل.

ج- تصرف من السلفة المستديمة المصروفات التالية مهما كانت قيمتها ولو زادت هذه القيمة من خمسة جنيهات:

- ثمن المواد الغذائية اليومية المشتراة في الحال لتأخير المتعهدين في توريد ما يلزم في الميعاد المحدد أو لرفض ما ورد منها لمخالفته للشروط.

---

(1) المواد 406، 407، 408 من اللائحة.

• أجور البرقيات التي ترسلها الوحدات الحكومية سواء داخل البلاد أو خارجها.

• الرسوم الجمركية المستحقة على الطرود البريدية الواردة للوحدة الحكومية من الخارج.

4- دورة الصرف من السلفة المستديمة:

1- يتم الصرف من السلفة المستديمة بموجب استمارات صرف معينة حسب الأحوال (قد تكون 62 مكرر ع.ح طلب صرف من السلفة المستديمة أو 50 ع.ح بشأن اعتماد الصرف أو 170 مكرر بشأن طلب صرف مصاريف انتقال).

2- تسلم استمارة الصرف المشار إليها بعد اعتمادها من الجهات المختصة ومرفقاً بها المستندات المؤيدة للصرف إلى أمين السلفة المستديمة.

3- يقوم أمين السلفة المستديمة بالتحقق من مطابقة المستندات المؤيدة للصرف لما هو مدرج باستمارة الصرف المرفقة.

4- يقوم أمين السلفة بالصرف لصاحب الحق بعد التحقق من شخصيته وإثبات ذلك على مستندات الصرف.

5- تختم مستندات الصرف بختم «صرف» بمجرد صرف قيمتها حتى لا تقدم ثانية للصرف مرة أخرى.

6- الاستمارات التي لا يتم صرف مبالغها خلال عشرة أيام من تاريخ تقديمها للصرف تعاد مع مرفقاتها لإدارة الحسابات لحين المطالبة بقيمتها.

7- يمسك أمين السلفة المستديمة علاوة على دفتر السلفة المستديمة (62 ع.ح) سجلات مساعدة خارج الحسابات تقيد بها المبالغ التي تم صرفها.

8- يراعى عند قيمة المنصرف في السلفة المستديمة في الدفاتر ما يلي:

- إثبات قيمة المنصرف بأصل القيمة قبل استقطاع الدمغات والتي يجب ترحيلها لحساب المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.
- تعطى مستندات الصرف أرقاماً مسلسلة سنوية.

5- استعاضة المنصرف من السلفة المستديمة:

يتم استعاضة المبالغ المنصرفة من السلفة المستديمة كلما قارب مبلغها على النفاذ، ويتقدم أمين السلفة المستديمة بطلب الاستعاضة (62 ع.ح) وترفق به المستندات الدالة على الصرف ويوضح هذا الطلب ما يلي:

- جملة المبالغ المطلوب استعاضتها مضافاً إليها الرصيد الباقي من السلفة ليساوي قيمة السلفة المستديمة.

- اعتماد رئيس الوحدة الحكومية بصرف المبالغ المستعاضة إلى أمين السلفة.

- إقرار من رئيس الوحدة بأن النقدية الباقية في عهدة أمين السلفة المستديمة قد روجعت في نفس اليوم طلب الاستعاضة ووجدت صحيحة.

- إقرار من أمين السلفة المستديمة بأنه قد صرف المبالغ المطلوب استعاضتها بموجب المستندات المقدمة مع الطلب.

وبعد فحص ومراجعة المستندات المؤيدة للصرف تقوم الوحدة الحسابية باستخراج شيك أو إذن صرف بقيمة المبالغ تقوم الوحدة الحسابية باستخراج شيك أو إذن صرف بقيمة المبالغ المستعاضة وتسليمها لأمين السلفة المستديمة.

6- جرد السلفة المستديمة:

وجرد السلفة المستديمة إما أن يكون دورياً أثناء السنة المالية أو في نهايتها.

ففي الجرد الدوري الذي يتم أثناء السنة والمفروض أن يتم شهرياً في مواعيد غير معروفة مقدماً ينتدب رئيس الوحدة الحكومية من يقوم بالجرد رئيس الحسابات أو من ينوب عن هذا الأخير.

ويتعين على من يقوم بالجرد مطابقة حـ/السلفة المستديمة بما هو مقيد بالدفتر
(63 ع.ح) ويوقع عليه بما يفيد قيامه بالمراجعة المستندية والحسابية كما عليه أن يدون نتيجة الجرد والمراجعة (الرصيد مطابق -به عجز- به زيادة).

أما في نهاية السنة المالية أثناء أي في 30 يونيو من كل عام فإنه يتم جرد جميع المبالغ التي بدون صرف حتى هذا التاريخ وبذلك لقفل الحسابات الجارية الشخصية حيث أن الحساب الختامي يظهر بدون هذه الحسابات ويتم تجديد السلفة المستديمة في أو السنة المالية التالية.

ب- السلفة المؤقتة:

تصرف السلفة المؤقتة لمواجهة متطلبات ذات ضرورة عاجلة وفي الأحوال التي يتعذر فيها استخدام الشيكات، كذلك لا يجوز استخدام السلفة المؤقتة لشراء مواد كان بالإمكان شراؤها من السلفة المستديمة.

وتنحصر إجراءات الرقابة الداخلية على السلف المؤقتة فيما يلي:

1- من له حق التصريح بالسلفة المؤقتة.

2- أحكام خاصة بالسلفة المؤقتة.

1- من له حق التصريح بالسلفة المؤقتة:

يصدر للسلفة المؤقتة ترخيصاً من رئيس الوحدة الحكومية في حدود مائة جنيه، وما زاد عن ذلك حتى خمسمائة جنيه يصدر الترخيص به من وكيل الوزارة المختصة، أما زاد عن ذلك فيكون الترخيص من المدير المالي أو المراقب المالي المختص بوزارة المالية.

ويلاحظ أنه لا يجوز الترخيص بصرف سلف مؤقتة للمديرين الماليين أو المراقبين الماليين أو وكلائهم أو مراقبي ورؤساء الحسابات أو وكلائهم أو العاملين بإدارات الحسابات بصفة عامة.

ويتم تحديد قيمة السلفة المؤقة وفقاً لدراسة دقيقة للأعمال المطلوب من أجلها السلفة وطبيعة الأغراض المخصصة لها، ويجوز أن تصرف قيمة السلفة واحدة أو على دفعات حسب طبيعة الأعمال المنصرف من أجلها السلفة المؤقتة.

كما أنه لا يجوز الترخيص بصرف أكثر من سلفة مؤقتة لشخص واحد في سنة مالية واحدة وإذا اقتضي الأمر ذلك فعليه تسوية حساب كل سلفة على حدة وتقديم المستندات الدالة على الصرف فور انتهاء الغرض منها.

2- أحكام خاصة بالسلفة المؤقتة:

- لا يجوز الترخيص بسلفة مؤقتة في الشهر الأخير من السنة المالية إلا في الأحوال التي يتحتم فيها انتهاء الغرض من السلفة قبل نهاية السنة المالية.

- يقدم طلب السلفة لإدارة الحسابات يوضح فيه الغرض المطلوب من أجله السلفة وقيمتها والدراسات الخاصة بتجديد هذه القيمة.

- تمسك إدارة الحسابات سجلاً لمتابعة ما يصرف من السلفة المؤقتة بحيث يحتوي هذا السجل على (خانات) تحليلية تتضمن تسلسلاً زمنياً لمراحل طلب السلفة والترخيص بها وإصدارها ومتابعة الصرف منها وتسويتها.

- تحدد المدة اللازمة لتقديم مستندات السلفة المؤقتة بحيث لا تتجاوز نهاية السنة المالية التي يتم خلالها الترخيص بالسلفة، ويتحمل من في عهدته السلفة المؤقتة فوائد تأخير إلى جانب إجراء التحقيق اللازم معه.

تقيد السلفة المؤقتة المرخص بصرفها على البند المختص مباشرة على أن تقيد في الحسابين النظامين بالقيد التالي[1].

من حـ/ المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة

إلى حـ/ الأعمال والمشتريات المنصرف عنها سلفة مؤقتة.

5- الرقابة الداخلية على المشتريات الحكومية ومقاولات الأعمال

تهدف إجراءات الرقابة الداخلية على المشتريات الحكومية ومقاولات الأعمال لتحقيق ما يلي:

- المحافظة على المال العام للدولة وعدم التلاعب.

- ضمان الحصول على الأصناف -أو تنفيذ المقاولات- بالتكلفة المناسبة مع الجودة المناسبة.

- الالتزام باللوائح الحكومية[2] والقوانين الصادرة في هذا الشأن فتشتمل الرقابة الداخلية على المشتريات ومقاولات الأعمال الحكومية على الإجراءات التالية:

أولاً: إجراءات قبل التعاقد.

ثانياً: إجراءات التعاقد.

ثالثاً: إجراءات الاستلام وسداد القيمة.

---

(1) راجع القيود المحاسبية الخاصة بالسلفة المؤقتة والتي ترد في الفصل الثاني.

(2) مثلاً لائحة المناقصات.

أولاً- إجراءات قبل التعاقد:

تمر إجراءات الشراء في الوحدات الحكومية بمراحل معينة قبل التعاقد وهي:

1- الإذن بالارتباط.

2- إعداد المواصفات.

3- اختيار طريقة الشراء.

4- إعداد شروط المناقصات.

5- إمساك سجل للتعهدين والمقاولات.

1- الإذن بالارتباط:

تطلب الإدارة الطالبة الارتباط بالمبالغ اللازمة قبل بدء التعاقد ويقوم الموظف المختص بإمساك دفتر الارتباطات بالتأشير على الطلب بما يفيد بجواز الارتباط.

ويراعى في هذا الصدد ما يلي:

1- التأشير من مدير المخازن بما يفيد عدم وجود أصناف مماثلة لما سيتم شراؤه إذا كانت الكمية الموجودة غير كافية.

2- الأصناف الكمالية أو الفاخرة أو غالية الثمن لا يمكن شراؤها إلا بموافقة وزير المالية.

3- عدم شراء أصناف أو إجراء مقاولات في الشهر الأخير من السنة المالية في الحالات الضرورية.

2- إعداد المواصفات:

تقوم لجنة ذات خبرة بالأصناف المطلوب توريدها بوضع مواصفات وافية عن كل صنف أو عمل مع مراعاة الأمور التالية:

1- أن تكون المواصفات الموضوعة متمشية مع طبيعة الإنتاج المحلي ومطابقة لإنتاج المصانع الحربية ولمواصفات وزارة الصناعة.

2- عدم الإشارة إلى نوع أو صنف أو رقم وارد في قوائم الموردين أو ذكر علامات معينة.

3- تقسيم الأصناف المطلوب توريدها إلى مجموعات رئيسية وفرعية متميزة.

4- تحرر محاضر تدون بها هذه المواصفات وتثبت في سجل يعد لهذا الغرض.

ويجوز الاستعانة عند وضع المواصفات بالفنيين من الجهات الإدارية المختلفة.

3- اختيار الوسيلة المناسبة للتعاقد:

الأصل في التعاقد كما حددته المادة الأولى من لائحة المناقصات أن يتم شراء جميع الأصناف والمهمات اللازمة للوزارات والمصالح العامة عن طريق مناقصات يعلن عنها... ومع هذا فقد أوردت اللائحة استثناءً حين إجازات التعاقد عن طريق مناقصات محلية أو بدون مناقصات عن طريق الشراء المباشر أو بالممارسة.

وعلى ذلك توجد أربع طرق للتعاقد أو الشراء هي:

أ- المناقصة العامة: وهي مجموعة من الإجراءات المعلن عنها وفقاً لأحكام محددة يقصد الوصول إلى المتناقص الذي يتقدم بأصلح عطاء وتكون إما داخلية (داخل الجمهورية) أو خارجية.

وهناك نوع من المناقصات يسمى المناقصة المحدودة ويقتصر الاشتراك فيها على بيوت أو مؤسسات معينة داخل أو خارج الجمهورية حيث تتمتع هذه المؤسسات بمزايا فنية في إنتاج الأصناف، كذلك تعتبر المناقصة محدودة إذا كانت الأصناف والمهمات المستوردة من الخارج يتم استيرادها بواسطة شركات التجارة الخارجية المتخصصة، كذلك يتم دعوة المتناقصين في هذه المناقصة المحدودة بخطاب موصي عليها.

ب- المناقصة المحلية: ويتم التعاقد عن طريقها في الحالات العاجلة وبحد أقصى 5000ج ويقتصر الاشتراك فيها على المقاولين والموردين المحليين.

ج- الشراء بالأمر المباشر: ويكون التعاقد في الحالات الضرورية عن طريق الشراء بالأمر المباشر في حالة الأصناف التي يحتكر بيعها مورد معين وذلك بالحدود التالية:

200 جنيه للمشتريات العادية ومقاولات النقل.

500 جنيه في مقاولات الأعمال.

2000جنيه للأصناف المحتكرة من شركات في خارج الجمهورية وليس لها فروع بها.

د- الشراء بالممارسة: تقوم لجنة يشترك في عضويتها مندوب من وزارة المالية إذا زادت القيمة 5000 جنيه ويكون قرارها مسبباً، وفي حالة إجراء الممارسة خارج الجمهورية يكون تشكيل هذه اللجنة بقرار من الوزير المختص.

4- إعداد شروط المناقصات:

وهذه الشروط إما أن تكون عامة وهي ما تضمنها اللائحة في المواد من 34 إلى 47، وإما أن تكون خاصة بكل وحدة إدارية بما يتناسب مع ظروف وطبيعة العمل بها، وتطبع هذه الشروط وتجهز قبل الإعلان عن المناقصة وتعطى مقابل ثمن محدد لها تضاف رسوم البريد في حالة طلبها بالبريد، وتسلم هذه الشروط لمن يطلبها من الموردين أو المقاولين بطلب مدموغ.

5- إمساك سجل المتعهدين والمقاولين:

تحتفظ إدارة العقود والمشتريات بهذا السجل وتدون فيه أسماء المتعهدين أو المقاولين الحاصلين على عطاءات -كل عملية على حدة- وعناوينهم وكافة البيانات اللازمة لمتابعة حركة سير المناقصات وما يتبع بشأنها، ويعتبر هذا السجل مصدراً دائماً للمعلومات عن السوق وعن الموردين وعن مستوى الأسعار.

ثانياً- إجراءات التعاقد:

تختلف إجراءات التعاقد باختلاف طرق الشراء السابق ذكرها وبالتالي ستناول الإجراءات الخاصة بالتعاقد في كل طريقة على حدة على النحو التالي:

أ- في حالة المناقصة العامة:

تتم إجراءات التعاقد بالخطوات التالية:

1- الإعلان عن المناقصة.

2- توزيع الشروط وقوائم الأصناف.

3- تقديم العطاءات.

4- فحص العطاءات.

5- البت في العطاءات وإتمام التعاقد.

6- تنفيذ التعاقد.

والآتي شيء من التفصيل لهذه الخطوات.

1- الإعلان عن المناقصة: ويكون هذا الإعلان في جريدتين عربيتين، وأخرى محلية تصدر بلغة أجنبية ويكون النشر على مرتبين متتاليتين، أما إذا زادت المناقصة عن 20.000 جنيه فيتم النشر عنها ثلاث مرات متتالية، وإذا أعلن عن أكير من مناقصة واحدة في تاريخ واحد أو تواريخ متقاربة فيكون النشر عنها في إعلان واحد، ويشترط أن يكون الإعلان في الوقت المناسب بحيث يسمح بإعادة عنها إذا لزم الأمر ويشترط في إعلان ما يلي:

أ- أن يتضمن بعض شروط المناقصة ومنها أن تكون الأصناف من المنتجات المحلية.

ب- بيان الجهة التي تقدم إليها العطاءات وقيمة التأمين المؤقت والنهائي والصنف والعمل المطلوب توريده أو تنفيذه وثمن نسخة الشروط.

2- **توزيع الشروط وقوائم الأصناف:** وذلك مقابل سداد الثمن والدمغات وأحياناً رسوم البريد ويشترط أن يكون كتيب الشروط مختوماً بخاتم الوحدة الحكومية وموقعاً عليه وقد حددت اللائحة المالية الأمور التالية:

1- لا تعفى المجالس المحلية والجمعيات التعاونية من أداء أثمان القوائم وملحقاتها.

2- يحرر محضر ببيان عدد نسخ الشروط والقوائم ثم يتم قيدها في دفاتر المخازن حتى يمكن الرجوع إليها في المناقصات التالية وإلغاء ما يعتبر مقبولاً في المناقصة الجديدة من شروط.

3- يراعى في تقدير ثمن شروط العطاءات أن يقتصر على التكاليف الفعلية مضافاً إليها نسبة 10% كمصاريف إدارية.

3- تقديم العطاءات:

أ- تحديد مهلة لتقديم العطاءات: تحدد المادة 30 من اللائحة ثلاثين يوماً على الأقل لتقديم العطاءات في المناقصات العامة وذلك من تاريخ أول إعلان عن المناقصة في الجريدة الرسمية، وفي المناقصات التي تحتاج إلى فحص معملي أو تحليل كيميائي، فتضاف إلى المدة السابقة التي يحددها المعمل للانتهاء من الفحص أو التحليل.

ب- تحديد مدة سريان العطاء: يبقى العطاء نافذ المفعول وغير جائز الرجوع فيه من وقت تصديره بمعرفة مقدم العطاء بغض النظر عن ميعاد استلامه بمعرفة المصلحة أو الوزارة حتى نهاية

مدة سريان العطاء باستمارة العطاء المرافقة للشروط، على أنه إذا سحب مقدم العطاء عطاءه قبل الميعاد لفتح المظاريف فيصبح التأمين المؤقت المودع حقاً للجهة الحكومية دون الحاجة إلى أعذار أو إجراءات قانونية.

وعند انقضاء مدة سريان العطاء يجوز لمقدمه استرداد التأمين وفي هذه الحالة يصبح العطاء ملغياً وغير نافذ المفعول.

ج- تحديد شروط في مقدمي العطاءات: يجب أن يكون مقدمي العطاء مقيماً في جمهورية مصر العربية أو أن يكون له وكيل فيها وإلا وجب عليه أن يبين في عطائه الوكيل المعتمد منه في مصر فيما لو رست عليه المناقصة وأن يبين في عطائه العنوان الذي يمكن فيه ويعتبر إعلانه فيه صحيحاً، وإذا كان العطاء مقدماً من وكيل عن صاحب العطاء فيجب أن يكون التوكيل مصدقاً عليه من السلطات المختصة.

كذلك كل عطاء من شركة يجب أن تصاحبه صورة رسمية من عقد تأسيسها وقانونها النظامي وبيان أسماء من لهم حق التعاقد باسم الشركة ومن المعلوم أنه يحظر على العاملين بالحكومة التقدم بعطاءات إلا في حالات شراء كتب من تأليفهم.

د- ضرورة استيفاء بيانات جداول الأسعار:

وتبين للائحة الأمور التالية:

1- لا يجوز الكشط في جداول فئات الأسعار وكل تصحيح في الأسعار أو غيرها يجب إعادة كتابته رقماً وحروفاً.

2- لا يجوز لمقدم العطاء شطب أي بند من بنوده أو من المواصفات الفنية أو إجراء تعديل عليها مهما كان نوعه.

3- إذا سكت مقدم العطاء في مناقصات توريد الأصناف عن تحديد سعر صنف من الأصناف المطلوبة لقائمة الأسعار المقدمة منه فيعتبر ذلك امتناعاً منه عن الدخول في المناقصة بالنسبة لهذا الصنف.

4- الفئات التي يحددها مقدم العطاء تشمل وتغطي جميع المصروفات والالتزامات وإتمام جميع الأعمال وتسليمها للمصلحة بصرف النظر عن التقلبات في سعر السوق أو التعريفة الجمركية وغيرها.

هـ- تقديم التأمين المؤقت: يتحدد التأمين المؤقت بنسبة 1% من قيمة العطاء - بالنسبة للمقاولات، و2% من القيمة لما عدا ذلك وتعفى الهيئات العامة والجمعيات التعاونية من أدائه، وقد يكون التأمين في إحدى الصور التالية:

- مبالغ نقدية.

- حوالات بريدية حكومية.

- شيكات مسحوبة محلياً أو خارجياً.

- خطابات ضمان صادرة من البنوك المرخص لها بإصدارها.

- الخصم من مستحقات مقدم العطاء بناء على طلبه عن خدمات أداها للوحدة أو تأمين قديم له.

ويرد التأمين المؤقت لمن لم يرسو عليهم العطاء دون الحاجة إلى تقديم طلب منهم وذلك بمجرد انتهاء مدة سريان العطاء أو قبل تحصيل التأمين النهائي من صاحب العطاء المقبول.

4- فحص العطاءات:

ويتضمن هذا الفحص خطوتين:

الأولى: فحص المظاريف.

الثانية: فرز العينات ومراجعة العطاءات وتفريغها.

الخطوة الأولى - فحص المظاريف:

تنص المادة 56 من اللائحة على أنه تشكل لجنة لفتح مظاريف العطاءات في كل وزارة أو مصلحة بقرار من وكيل الوزارة الخاص في الوزارة ومن رئيس المصلحة في المصالح الحكومية وتكون اللجنة برئاسة من يكون مناسباً من حيث الوظيفة والدرجة مع أهمية المناقصة وعضوية كل من مدير القسم المختص، وموظف فني لمقاولات الأعمال، ومدير المخازن ومدير المشتريات أو من ينوب عنهما ويحضر اللجنة مندوب إدارة الحسابات لتسلم التأمينات ويجوز أن ينص القرار على ضم من يكون مناسباً إلى عضوية اللجنة المذكورة.

ويجب أن يكون بكل جهة حكومية صندوق للعطاءات مخصص لوضع العطاءات إذا شاءت أصحابها وضعها بهذه الكيفية ويتم فتح الصندوق بمعرفة اللجنة المختصة بالإضافة إلى ما يلي:

1- إثبات عدد المظاريف في محضر فتح المظاريف (197 ع.ح) وإثبات بيانات العطاءات في سجل العطاءات المعد لذلك.

2- التأشير على كل كشط أو تصحيح وتفقيط الأرقام.

3- تسلم التأمينات للحسابات، يوقع محضر فتح المظاريف ومن رئيس الحسابات، بما يفيد مراجعة التأمينات وإثباتها في الدفاتر.

4- مراجعة العينات المقدمة على الكشف المثبتة فيه بعد التأكد من سلامة الأختام والأعلاف ثم يوقع عليها.

5- ترفق العطاءات وأوراقها ومظاريفها بالمحضر ثم تسلم لحفظها بخزينة مقفلة ضماناً لسريتها.

الخطوة الثانية - فرز العينات ومراجعة العطاءات وتفريغها:

وذلك يتم بواسطة القسم المختص أو إدارة المخازن في السجل المعد لذلك ثم ترسل -عند الضرورة- للجهات الفنية المختصة ليتم فحصها وتحليلها... ثم تراجع العطاءات حسابياً والتوقيع بما يفيد ذلك ثم تفرغ في الاستمارة (195 ع.ح) من ثلاث صور يتم إيداعها في خزينة مقفلة.

ويلاحظ على فحص المظاريف الالتزام بما يلي:

1- يجب أن يكون فتح المظاريف في اليوم والساعة المعينين لذلك (م59) .

2- لا يلتفت إلى أي عطاء يرد بعد الموعد المعين لفتح المظاريف إلا بعد موافقة الوزير المختص وفي حالات ما يثبت التأخير

لظروف خارجة عن إرادته على ألا يتجاوز التأخير لفترة انعقاد جلسة الفحص.

3- لا يلتفت إلى العطاء غير المصحوب بالتأمين المؤقت كاملاً ويعفى من ذلك الهيئات العامة ووحدات القطاع العام.

4- توقع لجنة فض المظاريف على كشوف التفريغ بما يفيد المطابقة والمراجعة ثم تقدم للجنة البت مشفوعة بملاحظات رئيس المصلحة.

5- البت في العطاءات وإتمام إجراءات العاقد:

أ- تشكيل لجنة البت: تشكل لجنة البت في العطاءات برئاسة وكيل الوزارة - أو من ينيبه. وفي المصالح من رئيس المصلحة أو من ينيبه وعضوية رئيس القسم المختص أو من ينيبه، ورئيس قسم فني في حالة المقاولات أو مدير المخازن أو وكيله ومدير المشتريات ومدير الإدارة الطالبة وذلك علاوة على مندوب وزارة المالية وعضو مجلس الدولة وإدارة الفتوى والتشريع المختصة (في حالات معينة).

ب- عمل اللجنة وإجراءات البت:

1- مطابقة كشوف التفريغ على العطاءات وفحص العينات والفئات ومقارنة بعضها ببعض.

2- البت في العطاءات المراد استبعادها قبل المفاضلة بين غيرها.

3- احتساب أسعار العطاءات على أساس تسليم الأصناف بمخازن الجهة مع مراعاة أسعار النقد الأجنبي بالنسبة للعطاءات المقدمة من شركات أجنبية.

4- تقرير تجزئة المقادير المعلن عنها عندما يتساوى الثمن بين عطائين أو أكثر إذا كان في صالح الجهة الطالبة.

5- وضع دائرة حمراء على الأسعار المقبولة مع التوقيع بجانبها من رئيس اللجنة.

6- إيضاح أسباب التوصية بقبول عطاء معين -لم يكن الأقل سعراً- أو بإلغاء المناقصة لعدم تقديم عطاءات أو لأن البيانات غير مطابقة.

وتحرر اللجنة محضراً بالإجراءات التي اتخذتها وإثباتها في سجل العقود ثم تقوم بعد انتهاء عملها تحديد العطاء الأمثل أو المناسب ترفع توصياتها للسلطة المختصة للاعتماد.

ج- إخطار المقاول أو المورد نتيجة البت: ويتم ذلك خلال أسبوع من تاريخ اعتماد توصيات لجنة البت. ويطلب منه الحضور لتوقيع العقد وإيداع التأمين النهائي.

د- تقديم التأمين النهائي: يتحدد التأمين النهائي على النحو التالي: 5% من قيمة المقاولات ولا يجوز تخفيض قيمته.

10% من قيمة المشتريات وغيرها ويجوز تخفيض قيمته للمصلحة العامة بنسبة 25% منه بالنسبة لوكيل الوزارة المختص و50% منه للوزير المختص.

ويسدد التأمين النهائي نقداً أو بكفالة أو بشيك أو يخصم قيمته من مبالغ مستحقة لمقدم العطاء ويحتفظ به كاملاً حتى يتم تنفيذ التعاقد بصفة نهائية.

وإذا تأخر المقاول أو المتعهد في إيداع التأمين النهائي خلال المدة المحددة في الأخطار المذكورة في (جـ) فيجوز لرئيس المصلحة الموافقة على قبوله خلال خمسة أيام من انتهاء المدة المذكورة وتكون الإطالة فيما زاد عن ذلك بقرار من الوزير المختص.

هـ- كتابة العقد: وهنا يختلف الأمر حسب قيمة المناقصة:

1- إذا لم تتجاوز مبلغ 200 جنيه لا يحرر عقد بل يكتفي بإقرار مكتوب.

2- إذا تجاوزت القيمة 200 جنيه فيحرر العقد من 4 نسخ على الأقل منها واحدة ومعها جميع العطاءات لإدارة الحسابات بالإضافة إلى كشف التفريغ، وتسلم نسخة للمتعهد وتحفظ الثالثة بالإدارة المختصة بالتنفيذ، ويجب أن يبين على كل صورة قيمة التأمين النهائي ونوعه وتاريخ توريده أما الصورة الأصلية فتسلم إلى جهاز المحاسبات، وتقيد عقود التوريد في سجل الموردين (65 ع.ح) أما عقود المقاولين فتسجل في سجل المقاولين (178 ع.ح).

ويجب على الوحدة الإدارية إبلاغ مصلحة الضرائب باسم المتعاقد والقيمة الإجمالية للتعاقد وطبيعته ورقم السجل التجاري الخاص بالمتعاقد وعن أية تعديلات تطرأ على القيمة الإجمالية للتعاقد.

6- تنفيذ التعاقد:

أ- توريد الأصناف: تبدأ المدة المحددة للتوريد من اليوم التالي لإخطار المتعهد بقبول عطائه إلا إذا انعقد على خلاف ذلك ويكون إخطار المتعهدين في الخارج بموجب برقيات تؤيد بكتاب لاحق.

ويتم توريد الأصناف في المواعيد المنصوص عليها في العقد خالصة جميع المصروفات والرسوم ومطابقة لأوامر التوريد والعينات المعتمدة، ويقدم المورد فاتورة بالأصناف الموردة من أصل وصورتين تثبتهما الوحدة الحكومية في دفاتر معدة لذلك ويخطر المورد بحسب أي صنف ترفضه لجنة الفحص استلامه ويفصل رئيس المصلحة بين أي خلاف بين المورد ولجنة الفحص.

ولا يجوز قبول أصناف غير مطابقة للمواصفات بصفة استثنائية ويكون للجهة الحكومية إذا ما تأخر المورد في توريد الأصناف أن تلجأ إلى:

- إعطاء المورد مهلة مع توقيع غرامة 1% عن الأسبوع الأول، 1.5% عن الأسبوع الثاني، 2% عن الثالث، 2.5% عن الرابع، 3% عن ما زاد عن ذلك.

- شراء الأصناف على حسابه، مع تحميل المتأخر بفروق زيادة الأسعار والمصاريف الإدارية.

- إنهاء التعاقد ومصادرة التأمين النهائي بما يوازي 10% من قيمة الأصناف التي تأخر توريدها مع تحميل المورد المتأخر بقيمة ما يلزمه من تعويضات.

ب- تنفيذ عقود المقاولات: يلاحظ ما يأتي في هذا الشأن:

1- المقاول مسئول عن الضرر أو التلف الناشئ عن إهماله.

2- يجوز للجهة الحكومية أن تعدل في أي وصف تكون قد قدمته للمقاول وذلك دون تعويض له.

3- ينهي المقاول أعماله الموكول إليه بتنفيذها بحيث تكون معدة للتسليم في المواعيد المحددة وإلا وقع عليه غرامة عن مدة التأخير إلا إذا كان التأخير بسبب قوة قاهرة.

4- لرئيس المصلحة الحق في سحب العمل من المقاول في الحالات التالية المادة 94 من اللائحة).

- إذا تأخر في البدء في العمل أو تباطأ فيه.
- إذا أوقف العمل كلية مدة تزيد عن 15 يوم.
- إذا انسحب من العمل وتركه.
- إذا أخل بأي شرط من شروط العقد.

ويكون للجهة الحكومية الحق في تنفيذ الأعمال التي لم تتم أو طرحها في مناقصة جديدة أو ممارسة أحد المقاولين لإتمام العمل ولها أن تقوم باحتجاز ما يكون في موقع العمل من منشآت وقتية أو آلات -وأدوات ومهمات وأن تستعملها في إتمام العمل دون أن تكون مسئولة أمام المقاول عن أي تلف يصيبها أو دفع أي أجر عنها.

5- يجوز أن يصرف المقاول الدفعات تحت الحساب حسب ما تم إنجازه من أعمال على أن تخصم قيمة هذه الدفعات عند تسوية حساب المقاول عند نهاية التنفيذ.

ب- إجراءات التعاقد في طرق الشراء الأخرى:

1- المناقصة المحلية:

ويلاحظ عليها ما يلي:

1- المناقصات المحلية التي تزيد قيمتها عن 200 جنيه يتم فتح مظاريف عطاءاتها والبت فيها بمعرفة لجنتي الفتح والبت في المناقصات العامة والسابق الإشارة إليهما وتطبق عليها أحكام اللائحة بشأنهما فيما عدا ما يتعلق منها بالنشر حيث أنه لا يجوز الإعلان عن المناقصة المحلية بل ترسل طلباتها إلى أكبر عدد ممكن من المقاولين والموردين المحليين والمقيدين بالسجل التجاري على أحسن العروض، كما أنه لا يجوز تجزئة المشتريات للتوصل بذلك إلى جعل المناقصة محلية أو لإدخالها في حدود السلطات الخاصة بها.

2- ترسل طلبات المناقصات المحلية بالاستمارة (185 حسابات) ويعفي المقيدون في هذه المناقصات من قيمة التأمينات المؤقتة والنهائية عن المناقصات المحلية التي لا تجاوز قيمتها 200ج أما إذا زادت عن ذلك فيتم دفع التأمينات المؤقتة والنهائية كما هو مقرر بالنسبة للمناقصات العامة.

3- ترسل العطاءات المحلية بواسطة البريد الموصي عليه قبل الموعد المحدد لفتح مظاريف العطاءات بوقت كاف لا يقل عن خمس أيام.

4- تفتح العطاءات المحلية في الميعاد المحدد لذلك وتفرغ بمجرد فتحها على الاستمارة (196 حسابات) وتحرر من أصل يبقى في الدفتر وصورة ترافق العطاءات ويتم اختيار العطاء الأقل المستوفى للشروط والمواصفات وتضم اللجنة الخاصة بفتح العطاءات مندوباً من الإدارة الطالبة.

5- بعد اعتماد نتيجة المناقصة يرسل أمر التوريد للمتعهدين بالبريد الموصي عليه مبيناً به الأصناف التي رست عليهم والأسعار ومواعيد التوريد النهائي، وإذا تأخر المورد عن دفع التأمين النهائي يجوز للجهة الحكومية سحب قبول عطائه ومصادره التأمين النهائي ويجوز أن تشتري على حسابه الأصناف التي رسا عليه توريدها وتوقيع غرامة في حالة التأخير عن التوريد وتحميله بفروق الأسعار والمصاريف الإدارية.

6- حددت المادة 114 من اللائحة السلطات التالية والتي يجوز لها الشراء بمناقصة محلية في الأحوال الاستثنائية أو العاجلة وهي باستثناء وزارة الدفاع:

لغاية 1000 جنيه لرئيس المنطقة أو الفرع ويضاعف هذا الحد في مناقصات توريد للأغذية.

لغاية 5000 جنيه لرئيس المصلحة.

7- الأصناف والمهمات المستوردة من الخارج يكون شراؤها بدون مناقصة من وحدات التجارة الخارجية المصرح لها بالاستيراد وذلك بموافقة السلطات التالية:

الرئيس المحلي أو مدير المخازن	لغاية 200 جنيه
رئيس المنطقة أو الفروع	لغاية 500 جنيه
رئيس المصلحة أو الإدارة	لغاية 1000 جنيه
وكيل الوزارة	لغاية 5000 جنيه

الوزير فيما زاد عن ذلك.

2- **الشراء بالممارسة:** وقد حددت المادة 119 حالات الشراء بالممارسة وهي تخص الأصناف التالية - عدا تلك التي يتم استيرادها من الخارج:

- الأشياء المحتكر صنعها أو استيرادها.
- الأشياء التي لا توجد إلا لدى شخص بذاته.
- الأشياء التي لا يمكن تحديدها بمواصفات دقيقة.
- الأعمال الفنية المرغوبة إجراؤها بمعرفة أخصائيين.
- الحيوانات والطيور والدواجن على اختلاف أنواعها المطلوبة لأغراض غير التغذية.

- التوريدات ومقاولات الأعمال والنقل في حالات الاستعجال والطوارئ.

- المهمات أو البضائع التي تقتضي طبيعتها أو الغرض المرغوب الحصول من أجله بأن يكون شراؤها من أماكن إنتاجها.

- التوريدات ومقاولات الأعمال والتي من المصلحة العامة يشترط تقديمها بصفة سرية.

- التوريدات ومقاولات الأعمال التي لم تقدم عنها أية عطاءات في مناقصات أو قدمت عنها بعطاءات بأسعار غير مقبولة.

وفيما يلي بيان مختصر بخطوات الشراء بالممارسة:

1- تشكل لجنة الممارسة مع أخذ الدرجة والخبرة الفنية في الاعتبار بالإضافة إلى أهمية الصفقة ونوعها مع ضرورة أن يكون من ضمن اللجنة مندوباً من وزارة المالية.

2- تحرر لجنة الممارسة محضراً تفصل فيه ما قامت به إجراءات ويجب أن تحصل على إقرارات موقعة من المتعهدين الذين مارستهم مبيناً بها الأسعار والشروط.

3- نرفع اللجنة قبل التعاقد إلى وكيل الوزارة المختص أو لرئيس المصلحة توصياتها مع المحضر والإقرارات للاعتماد أو الحصول على اعتماد السلطة المختصة إذا جاوزت قيمتها حدود سلطته (المادة 111 من اللائحة).

4- يعتمد رئيس المنطقة أو الفرع توصيات لجنة الممارسة إذا لم تزد القيمة عن 500 جنيه أما إذا زادت القيمة على ذلك فيكون الاعتماد كالآتي:

رئيس المصلحة	حتى 5000 جنيه
وكيل الوزارة	حتى 50.000 جنيه

فيما زاد على ذلك للوزير.

5- إذا كانت بعض الأصناف مما يحتاج إلى تحليل كيميائي أو فحص فني دقيق لا يتيسر أجراؤه وقت الشراء وكانت الظروف تحتم تسليم هذه الأصناف وأداء الثمن فور الشراء فيراعي أن يؤخذ إقرار على البائع ينص فيه على مطابقة الأصناف للمواصفات الفنية التي تم على أساسها الشراء وتحمله مسئولية عدم المطابقة.

ويجب أخيراً على لجنة الممارسة أن تتبع شروط المناقصة العامة للتعاقد فيما تزيد عن 200 جنيه وشروط المناقصة المحلية إذا قلت عن ذلك.

3- الشراء المباشر:

يمكن تلخيص إجراءات الشراء المباشر في النقاط التالية:

1- بيان الأسباب التي تدعو إلى الشراء بالأمر المباشر والموافقة عليه من الجهات المسئولة.

2- يحرر موظف مسئول عن مستندات الصرف إقراراً بأن الأصناف أو الأعمال موافقة وأن الأسعار مناسبة (م117/د).

3- بينت اللائحة في نفس المادة السلطات المالية التي يجب إلا تتعداها عملية الشراء المباشر وهي:

أ- الرئيس المحلي حتى 20 جنيه

رئيس المنطقة حتى 100 جنيه

رئيس المصلحة حتى 200 جنيه

وكيل الوزارة المختص حتى 500 جنيه

(باستثناء ما يخص وزارة الدفاع).

ب- تضاعف هذه الحدود بالنسبة للأعمال.

ثالثاً- إجراءات الاستلام وسداد القيمة:

1- إجراءات الاستلام:

أ- إجراءات استلام الأصناف المشتراه:

- يتم استلام الأصناف بواسطة رئيس أمناء المخازن استلاماً مؤقتاً، وإرسال صورة من الفاتورة لإدارة المخازن لقيدها.

- يتم تشكيل لجنة فنية مختصة لفحص الأصناف ومطابقتها بالأصناف المتفق عليها حسب المواصفات المعلنة والعينات المرسلة والمختومة من الموردين، وتقوم اللجنة المذكورة بكتابة تقرير أو محضر فحص على الاستمارة (194 ع.ح).

- يستثنى من الفحص الأصناف والأدوات التي تقل قيمتها عن 50 جنيه فيجوز قبولها بعد التأكد من مطابقتها للعينات.

ب- إجراءات استلام الأعمال:

تعد الوحدة الحكومية محضراً بالتسليم النهائي للعمل الذي تم الاتفاق عليه وتنفيذه وتقوم لجنة فنية مختصة مشكلة بغرض الاستلام والمعاينة، والتأكد من مطابقة المواصفات الفنية المحددة والسابق إعلانها للمقاول. وترتفع اللجنة المختصة تقريراً برأيها النهائي إلى مدير الوحدة الحكومية للتصرف واتخاذ إجراءات السداد.

2- إجراءات سداد القيمة

أ- سداد قيمة الأصناف المشتراة: يرفق محضر لجنة الفحص المشار إليه مع الفاتورة الواردة من المورد وأذون الاستلام والإضافة الواردة من المخازن لإدارة المشتريات لتقوم بمراجعتها حسابياً فنياً ومستندياً وتحرر بقيمة الأصناف المشتراة استمارة (50 ع.ح) باسم المورد، وإخطار إدارة الحسابات بيانات عن الأصناف التي تم توريدها للمخازن قبل انتهاء السنة المالية للتصرف.

ب- سداد قيمة الأعمال التي تم تنفيذها: ترسل محاضر لجان البت، والعطاءات الأصلية ونسخة العقد الأصلية، ومحضر لجنة الاستلام، وبيان بالمبالغ المسددة للجهاز المركزي للمحاسبات.

كذلك يتم مراجعة الدفعات المسددة من خلال استمارة (178 ع.ح) وتخصم قيمة هذه الدفعات من جملة قيمة الأعمال المتفق عليها، مع ملاحظة ضرورة ختم المستندات المبررة للدفع (الأصل والصورة) بختم (صرف بالشيك رقم.. بتاريخ...).

ويلاحظ في هذا المجال ما يلي:

- تسوية قيمة الدفعات وفروق التأمين النهائي والغرامات (إن وجدت).

- توقيع المقاول على المخالصة النهائية على ظهر المستخلص بما يفيد موافقته على ما جاء بالحساب النهائي للمقاولة.

6- الرقابة الداخلية على المخازن الحكومية

عند الحديث عن إطار متكامل للرقابة الداخلية على المخازن الحكومية يجب دراسة العناصر التالية:

أولاً: طبيعة المخازن الحكومية.

ثانياً: الاستمارات والدفاتر والسجلات المخزنية.

ثالثاً: تخطيط المخزون.

رابعاً: العمليات المخزنية.

خامساً: جرد المخازن الحكومية.

أولاً- طبيعة المخازن الحكومية:

في طبيعة المخازن الحكومية سنوضح ما يلي:

1- أنواع المخازن الحكومية.

2- أنواع الأصناف.

3- الجهاز الإداري للمخازن الحكومية.

1- أنواع المخازن الحكومية:

يوجد ثلاثة أنواع من المخازن الحكومية هي:

- **المخزن الرئيسي:** ويقوم بصفة عامة بتسلم وصرف جميع الأصناف التي تمت إجراءات شرائها ويقوم بتموين المخازن الإقليمية أو الفرعية التابعة له.

- **المخزن الإقليمي:** ويقوم باستلام الأصناف المرسلة إليه من المخزن الرئيسي، أو بأصناف ترد إليه مباشرة من الموردين، أو بموجب مناقصات محلية مصرح له بها ويقوم بصرف الأصناف الفرعية التابعة للإقليم.

- **المخزن الفرعي:** ويقوم باستلام الأصناف المرسلة من المخزن الرئيسي أو الإقليمي أو أصناف ترد إليه مباشرة، ويكون مسئولاً عن العهد الفرعية والشخصية التابعة له.

2- أنواع الأصناف:

يوجد ثلاثة أنواع من الأصناف يجرى تخزينها في الوحدات الحكومية وهي:

- **الأصناف المستديمة:** تلك الأصناف التي لا تفني بالاستعمال بطبيعتها ويجب قيدها عند صرفها كعهدة على من يتسلهما ثم تعاد إلى المخازن بعد أن تصبح غير صالحة للاستعمال، أو ليستغنى عنها، أو تحول إلى صنف مستديم آخر.

- **الأصناف المعدة للاستهلاك:** وهي تلك الأصناف التي تفنى عند استخدامها مثل الخامات كالزيوت والأمصال والوقود بأنواعه، والأدوات الكتابية المستهلكة والاستمارات والمطبوعات (عدا الدفاتر ذات القيمة).

- **الأصناف غير صالحة الاستخدام:** وهي أصناف تقرر لجنة الفحص أنها تالفة وغير صالحة للاستخدام ولا يمكن إصلاحها.

3- الجهاز الإداري لمخازن الحكومة:

يتولى إدارة المخازن الحكومية والإشراف عليها مدير مخازن ثم يعين لكل مخزن أمين -أو أمناء- حسب حاجة العمل، ثم إذا تعدد الأمناء في مخزن فيجوز تعيين رئيس لهم يكون مسئولاً عن أعمال القسم التي تحت إشرافه وفيما يلي واجبات واختصاصات كل من مدير المخازن، وأمين المخازن:

واجبات مدير المخازن:

يختص مدير المخازن بالواجبات التالية:

1- تنفيذ جميع اللوائح والتعليمات المتعلقة بشئون المخازن.

2- ضبط حسابات المخازن وتنظيم أعمالها على اختلاف أنواع المخازن التابعة له.

3- يعتبر مصدر دائم للمعلومات التي تلزم المتعهدين فلا يجوز إعطاء مثل هذه المعلومات إلا بإذنه.

4- يعين مدير المخازن عمال المياومة المؤقتين اللازمين لإنجاز الأعمال المؤقتة بالمخزن في حدود الاعتمادات، ولا تصرف أجورهم إلا بإقرار منه بأنهم عملوا فعلاً في المدد المبينة باستمارة الصرف.

5- يجب أن يضع نظاماً محكماً لمراقبة خروج الأصناف من أبواب المخازن، حتى لا تتسرب منها أصناف لم يصرح هو بإخراجها.

واجبات أمين المخازن:

أما أمين المخازن فعليه الواجبات التالية:

1- المسئولية الشخصية عن الأصناف التي في عهدتهم وعن حفظها والعناية بها وعن صحة وزنها وعددها ومقاسها، ونوعها وعن صيانتها من كل ما من شأنه أن يعرضها للتلف أو الفقد.

ولا تخلى مسئوليتهم إلا إذا ثبت للمصلحة أن -هذا التلف- أو الفقد قد نشأ عن أسباب قهرية أو ظروف خارجة عن إرادتهم.

2- يجب ألا يبقى أمين المخزن في عهدته أصنافاً زائدة عن الحاجة أو مستغنى عنها أو بطل استخدامها أو يخشى عليها من التلف أو غير صالحة الاستعمال.

3- إخطار مدير المخازن كتابة عن كل صنف قرب أن ينفذ بوقت كاف وهو ما يطلق عليه فنياً بنقطة الطلب أو الحد الأدنى للمخزون.

4- العناية في تسلم الأصناف والتأكد من أن الأصناف التي تم استلامها هي من نفس العينات المعتمدة بالمصلحة، مع إثبات حالة الأصناف التالفة في محاضر التسليم.

5- لا يجوز لأمناء المخازن أو من كان في حكمهم أن ينيبوا عنهم أحداً في أي عمل من أعمالهم قبل الحصول على ترخيص كتابي

من مدير المخازن وفي هذه الحالة يظل أمين المخزن مسئولاً عما بعهدته.

6- تسلم مفاتيح الأقسام من رئيس الأمناء (في حالة تعددهم) وعليهم أن يفتحوا المخازن بأنفسهم وألا يعهدوا بذلك للعمال في أي وقت ويشمع المخزن بعد إقفاله بالشمع ويختم عليه بخاتم أمين المخزن.

7- مراعاة الدقة التامة في التحقق من نوع الأصناف الواردة المنصرفة عداً ووزناً ومن حيث المواصفات حيث أن الأمناء سيكونون مسئولين عن أي عجز و زيادة أو اختلاف يظهر عند الجرد.

8- القيد بالدفاتر أولاً بأول عند كل عملية تسليم أو صرف أو ارتجاع ثم استخراج الأرصدة مباشرة.

ثانياً- الاستمارات والدفاتر والسجلات المخزنية:

أ- الاستمارات:

1- استمارة (87 ع.ح) لطلب الدفاتر ذات القيمة من إدارة التوريدات.

2- استمارة (111 ع.ح) لطلب وإذن صرف الأصناف وهذه الاستمارة يجب مراجعتها قبل اعتمادها من مدير المخزن ويجب إعطاؤها رقماً مسلسلاً سنوياً.

3- استمارة (112 ع.ح) وهي لإضافة الأصناف الواردة للمخازن - مستديمة أو مستهلكة- ويجب إيضاح قيمتها في كل الحالات.

4- استمارة (121 ع.ح) تستخدم لإثبات عمليات الجرد للأصناف بالكمية والقيمة.

5- استمارة (122 ع.ح) تستخدم لتوضيح الزيادة أو العجز نتيجة لعملية الجرد.

6- استمارة (184 ع.ح) تستخدم لبيان جميع الأصناف اللازمة سنوياً على مختلف بنود الباب الثاني بالموافقة.

7- استمارة (187 ع.ح) طلب إرجاع أصناف المخازن.

8- استمارة (188 ع.ح) تستخدم عند فقد أو تلف أ و كسر أي صنف بالمخازن أو بالعهدة ولبيان إجراءات الفحص عن أسباب الفقد أو التلف أو الكسر.

9- استمارة (189 ع.ح) تستخدم عند بيع أصناف قديمة أو غير قابلة للاستعمال أو مستغنى عنها.

10- استمارة (193 ع.ح) تستخدم لقيد العهد الشخصية لدى العاملين.

11- استمارة (194 ع.ح) تستخدم عند فحص الأصناف التي ترد إلى المخازن من المتعهدين أو غيرهم بمعرفة لجنة الفحص.

12- استمارة (198 ع.ح) وهي ترسل للجهاز المركزي للمحاسبات عند انتهاء تنفيذ المورد لشروط عقد التوريد.

ب- الدفاتر المخزنية:

1- دفتر يومية المخزن (114 ع.ح): تقيد فيه جميع مستندات التسليم والصرف لكل مخزن على حدة بحيث تسلسل أرقامها مع

بيان قيمة الأصناف الواردة أو المنصرفة ويتم القيد فيه من واقع أذون الإضافة (112 ع.ح) وأذون الصرف (111 ع.ح).

2- دفتر الشطب (115 ع.ح): يستخدم لقيد جميع الأصناف الواردة للمخازن الرئيسية والمنصرفة أولاً بأول مع تخصيص دفتر خاص لكل من الأصناف المستديمة والأصناف المستهلكة ويكن استخدام هذا الدفتر أكثر من سنة ويلاحظ في هذه الحالة إقفاله سنوياً وفي أول السنة التالية يثبت في حساب كل صنف مقدار الباقي منه في العهدة حتى آخر السنة السابقة ولا يجوز أن يمسك الأمناء المسئولون عن حفظ الأصناف هذا الدفتر.

3- دفتر عهدة المخزن (118 ع.ح): ويستعمل من هذا الدفتر لمسك حساب الأصناف الموزعة على المخازن الفرعية كل على حدة ويمسك دفتر خاص للصنف المستديم وآخر للمستهلك.

ج- السجلات المخزنية:

1- سجل أعمال وقرارات لجنة الفحص الخاصة بالعطاءات يوقع عليه رئيس اللجنة وأعضائها ويحفظ لدى مدير المخازن.

2- سجل الموردين المحليين.

3- طلبات التوريد وهي تحرر مبيناً بها الكميات والأسعار حسب العقود أو حسب الأسعار المتفق عليها.

4- دفتر فهرس الأصناف: ويمسك فهرس لجميع الأصناف المستديمة وآخر للأصناف المعدة للاستهلاك مرتبة حسب الحروف الهجائية برقم مسلسل لكل صنف.

5- سجل موجودات المخازن والعهد الشخصية.. ويتم إمساكه على مستوى المخازن الرئيسية أو الإقليمية أو الفرعية سواء كانت من الأصناف المستديمة أو المستهلكة أو غير صالحة الاستخدام.

6- دفتر قيد الأصناف الواردة للمخازن.

ثالثاً- تخطيط المخزون في الوحدات الحكومية:

يتم إعداد موازنة تخطيطية للمستلزمات السلعية التي يجري استخدامها في الوحدات الحكومية وتغطي هذه الموازنة فترة السنة المالية التالية لفترة التخطيط، ويطلق على هذه الموازنة المقايسة السنوية للمخازن ويلاحظ عليها:

- يتم إعداد الموازنة قبل بدء السنة المالية بتسعة أشهر ويخطر وزارة المالية التي ترسل أحد مفتشيها لمراجعتها ومناقشتها مع مدى هذه الموازنة.

- يستبعد من هذه الموازنة ما يتعلق بالعمليات الاستثمارية أو التكوين الرأسمالي لأنها تدرج ضمن موازنة النشاط الاستشاري.

- مراعاة ظروف الوحدة الحكومية عند إعداد الموازنة، لأن هذه الظروف قد تستدعي تخفيض الكميات الخاصة بصنف معين أو الاستغناء عنه، أو زيادة الكميات الخاصة بصنف آخر وهكذا...

- يتم التقدير لكل نوع من المستلزمات السلمية وفقاً لما يلي:

• الكمية اللازمة للاستهلاك خلال العام المالي محل التقدير ويكون تحديد هذه الكمية في ضوء دراسات تفصيلية دقيقة لاحتياجات

العمل مع الأخذ في الاعتبار متوسط الكميات المستخدمة في السنوات السابقة.

- كمية المخزون الواجب الاحتفاظ بها في نهاية العام المالي محل التقدير وفقاً لطبيعة وحجم النشاط، وظروف عرض الأصناف في السوق وطبيعتها ومدى قابليتها للتخزين.

- كمية المخزون المتوقع في نهاية العام المالي الجاري.

وبناء على ذلك تكون كمية المخزون المخططة كما يلي:

ك = الكمية اللازمة للاستهلاك خلال العام + الكمية المراد الاحتفاظ بها في نهاية العام – الكمية المنتظر وجودها في أول العام.

رابعاً: العمليات المخزنية:

هذه العمليات المخزنية هي:

1- استلام الأصناف.

2- تخزين الأصناف.

3- صرف الأصناف.

4- إرجاع الأصناف للمخازن.

وفيما يلي بعض التفصيل لهذه العمليات:

1- استلام الأصناف:

عند ورود الأصناف للجهة الطالبة يتم فحصها واستلامها ويحرر محضر بذلك يرسل مع صورة من الاستمارة (111 ع.ح) - بالكميات الواردة، ومنعاً لتكرار صرف قيمة الفواتير يجب ختمها حال وصولها بالطريقة الآتية: (م217).

أ- النسخة الأصلية: تختم بخاتم «أصل».

ب- الصورة الأولى: تختم بخاتم «صورة أولى غير قابلة للدفع».

ج- الصورة الثانية: تختم بخاتم «صورة ثانية غير قابلة للدفع».

ويستحسن أن يضع أمين المخزن بقدر الإمكان علامة مميزة وهي عبارة عن الحروف الأولى من اسم المصلحة وتاريخ الورود على جميع الأصناف الواردة للمخزن وذلك بالشكل الذي يلائم طبيعة الصنف. أما الأصناف المصنوعة محلياً لحساب المصالح أو

الأفراد والمحفوظة مؤقتاً بالمخزن لحين تسليمها فلا تختم بأي علامة.

وبعد اعتماد رئيس المصلحة لمحضر الفحص يجب على أمين المخزن تسليم الأصناف المقبولة بعد مطابقتها على الفاتورة بحضور رئيس أمناء المخازن لو وجد والمورد أو مندوب عنه وبذلك يكون الأمين مسئولاً عن عدد وزن وكمية الأصناف التي قبلتها لجنة الفحص.

2- تخزين الأصناف:

بعد ما يستلم أمين المخزن الأصناف بالشكل السابق ويقوم بتخزين الأصناف مع مراعاة ما يلي:

1- ترتيب الأصناف بشكل يسهل عملية صرف الأصناف بترك مسافات داخلية تسمح بذلك.

2- ترتب الأصناف حسب تواريخ ورودها بحيث يسهل حصرها والمراقبة عليها.

3- تحفظ الأصناف الخطرة بعيداً عن الأصناف غير الخطرة.

4- توضع على كل صنف بطاقة صنف تحمل اسمه ورقمه وحركته ورصيده وحدود تخزينه.

5- حفظ الأصناف وتخزينها حسب طبيعة هذه الأصناف بحيث يحقق لها سرعة الحركة وسرعة الحصر.

6- الأصناف بطيئة الحركة أو الراكدة تحفظ بعيداً عن الأصناف الأخرى لحماية هذه الأصناف الأخيرة.

7- توفير وسائل الأمن داخل المخزن كطفايات الحريق بما يتلائم مع طبيعة الأصناف التي تخزن.

8- يتم إنشاء فهرس للأصناف لسهولة الاستدلال عليها.

3- صرف الأصناف:

ويتم ذلك على النحو التالي:

1- طلب صرف الأصناف من المخازن: تقدم طلبات الصرف على الاستمارة (111 ع.ح) مبيناً بها أسباب الطلب وتعطى لها أرقاماً مسلسلة سنوية وذلك من أصل وعدة صور ويرفق بها حسب الحالة:

- استمارة (187) بالأصناف المرتجعة في حالة طلب صرف أصناف بدلاً من أخرى.
- استمارة (188 ع.ح) عند طلب صرف أصناف تالفة.
- استمارة (190 ع.ح) عند طلب صرف أدوات للورش لتشغيلها مرة أخرى أو لاستعمالها في الإصلاحات.

ويمكن في حالة الاستعجال طلب الأصناف بإشارة برقية أو تليفونية على أن يتم تعزيز أي منها بطلب معتمد على الاستمارة (111 ع.ح) كذلك لا يتم طلب الأصناف المستديمة أو المستهلكة أو الكهنة في استمارة واحدة بل يجب تحرير طلب صرف مستقل عن

كل نوع منها، وأخيراً يجب على أمين المخزن عدم تنفيذ طلبات صرف في غير المواعيد المحددة إلا في الحالات الاستثنائية بعد اقتناعه بها ويتم ذلك وفقاً لما يلي:

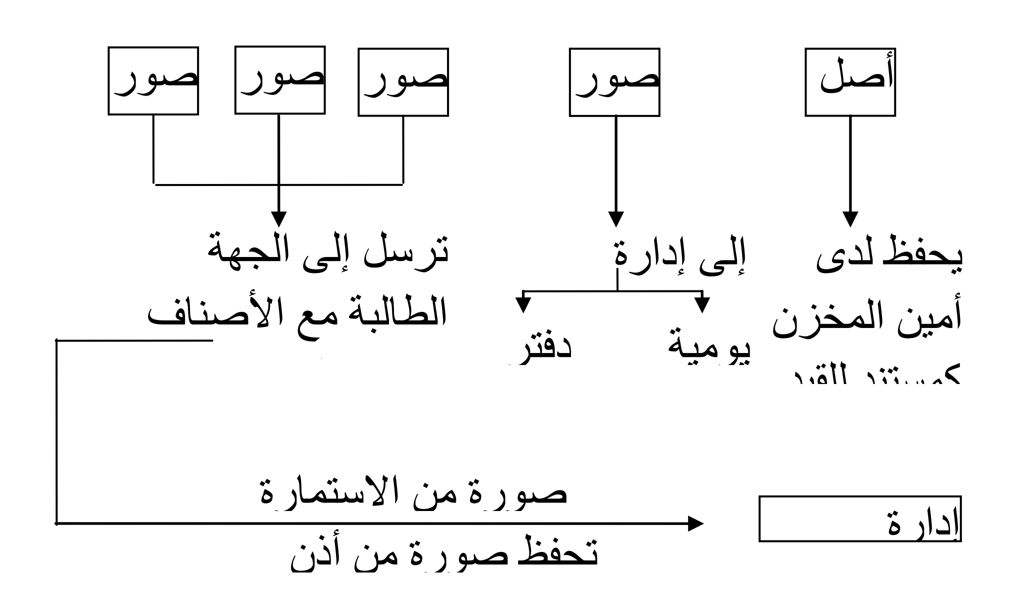
أ- **الأصناف المستديمة:** ويختلف الأمر في حالتين هما:

1- صرف الأصناف المستديمة من المخازن الرئيسية أو الإقليمية.

2- صرف الأصناف المستديمة من المخازن الفرعية.

الصرف من المخازن الرئيسية أو الفرعية:

وذلك بموجب استمارة (111 ع.ح) المحررة من أصل وأربع صور وذلك حسب الشكل التالي:



صرف الأصناف المستديمة من المخازن الفرعية:

وذلك أيضاً بموجب الاستمارة (111 ع.ح) وفي هذه الحالة تصرف الأصناف كعهدة فرعية للاستعمال في الاستراحات ومكاتب العاملين أو للعاملين وذلك على النحو التالي:

- الأصناف المنصرفة كهذه فرعية (كالمكاتب مثلاً) لا تخصم بدفتر عهدة المخزن بل تقيد في: دفتر إجمالي الصنف المستديم ودفتر العهدة الفرعية، ودفتر العهدة الشخصية.

- الأصناف التي تصرف للعاملين: تخصم بدفتر عهدة المخزن (118 ع.ح) وتقيد لكل من: دفتر إجمالي الصنف المستديم ودفتر العهد الفرعية، ودفتر العهد الشخصية.

ب- الأصناف القابلة للاستهلاك: يتم صرف الأصناف القابلة للاستهلاك من المخازن الرئيسية أو الإقليمية بمقتضى الاستمارة (111 ع.ح) المحررة من أصل وأربع صور وذلك على النحو التالي:

- أصل لأمين المخزن كمستند للقيد بدفتر عهدة المخزن (118 ع.ح).

- صورة لإدارة المخازن للقيد (في دفتري الشطب واليومية).

- صورة للحفظ.

- صورة

+ إذن الإضافة —— يحتفظ بواحدة كل من ← أمين المخ

- صورة

ج- صرف الأصناف للبيع: تحرر عن الأصناف التي تباع من المخزن استمارة (111 ع.ح) من أصل وصورتين ويرفق بها محضر البيع المعتمد (189 ع.ح) حيث:

صورة: لأمين المخزن للقيد في دفتر عهدة المخزن (118 ع.ح).

صورة: مرفقاً بها محضر البيع وقسيمة تحصيل الثمن إلى الوحدة الحسابية للتسوية وإجراء القيود.

د- صرف الأصناف للتشغيل أو الإصلاح: تحرر عن هذه الأصناف التي تصرف للتشغيل أو الإصلاح إيصالات مؤقتة أما ما يستهلك منها فعلاً تحرر عنه الاستمارة (111 ع.ح).

هـ- صرف الأصناف بصفة إعارة: لا يجوز صرف الأصناف بصفة إعارة إلا بالشروط التالية:

- موافقة وكيل الوزارة المختص.
- أن تكون الجهة التي تستعير الأصناف في حاجة إليها وألا تقوم بشراء بديل عنها.

ويتم صرف الأصناف بإيصال مؤقت وفي حالة فقدها أو تلفها يراعى:

- إذا كانت الجهة المعار إليها جهة حكومية يخصم الثمن على حسابها الجاري.

و- **صرف الأصناف بالإيجار:** يجوز صرف أصناف بإيجار وذلك بالشروط التالية:

- موافقة مالية خاصة بذلك.
- تقدير الإيجار من رئيس المصلحة.
- كتابة عقد للإيجار واتخاذ الضمانات الكافية.

4- إرجاع الأصناف إلى المخازن:

يتم إرجاع الأصناف إلى المخازن لأكثر من سبب وفور إرجاع الأصناف للمخازن يتم الإجراءات التالية:

1- تخطر الجهات التي ستقوم بإرجاع الأصناف للمخازن عن ميعاد الرد وسببه وقراره.

2- يحرر عن الأصناف التي يتم إرجاعها إلى المخازن استمارة (187 ع.ح) وتحررها الجهة التي سترد الأصناف موضحاً بها سبب الرد.

3- تضاف الأصناف التي تم إرجاعها إلى عهدة المخزن ويتم قيدها من واقع إذن تسلم (112 ع.ح) في دفتر عهدة المخزن (118 ع.ح) وبدفتر الشطب (115 ع.ح).

أما في الدفاتر الجهة التي قامت برد الأصناف إلى المخازن فيتم تحرير إذن صرف (111 ع.ح) ليخصم بموجبه في دفتر عهدة المخزن ودفتر إجمالي الصنف المستديم ودفتر العهد الفرعية أو العهد الشخصية.

ويتم الأصناف إلى المخازن للأسباب -أو في الحالات- التالية:

1- انتهاء مدة الاستعمال للأصناف المستديمة: وعند انتهاء مدة الاستعمال قد تكون الأصناف غير صالحة أو غير قابلة للإصلاح يلتزم المسئولون عن هذه الأصناف بردها والالتزام بدفع قيمتها الدفترية أو السوقية وقت الإبلاغ أيهما أكبر مع إضافة 10% كمصاريف إدارية.

وقد تعاد الأصناف المستديمة في المخازن قبل انتهاء المدة المحددة لها وظهر للجنة المختصة بالفحص عدم صلاحيتها بسبب الإهمال فيحصل في هذه الحالة ثمن هذه الأصناف وفق التقدير السابق الإشارة إليه مع ملاحظة ضرورة خصم القيمة التي تقدرها اللجنة للأصناف المرتجعة.

2- عدم صلاحية الأصناف غير المحددة لها مدة استعمال:
الأصناف التي تكون مدة استعمالها غير محددة وتعاد لعدم صلاحيتها أو لتلفها يحصل ثمنها، أو تكاليف إصلاحها، ويحدد المسئول عن ذلك ونوعية التلف وظروفه (المادة 305 من اللائحة).

3- زيادة الأصناف عن الحاجة: من نص المادة 308 يتضح أن الأصناف التي يرى مدير المخازن ردها لزيادتها عن الحاجة تقبل هذه الأصناف بعد فحصها من لجنة مختصة وبعد ما تقر هذه اللجنة أن - الأصناف المرتجعة من نفس الأصناف التي يتم التعامل فيها أو التي سبق صرفها من المخازن وأنها بحالة جيدة أي غير مستعجلة وإلا فيحتمل المسئول نتائج ما تقرره لجنة الفحص.

4- مخلفات الخامات المصروفة للتشغيل: تعاد هذه المخلفات للمخازن على أن يعطى المسئول أو المختص ما يفيد الكميات التي استعملت في العمل وتلك التي سيتم إرجاعها وذلك على استمارة ارتجاع أصناف (187 ع.ح)

خامساً- جرد المخازن الحكومية:

تعتبر عملية جرد المخازن من أهم مراحل الرقابة الفعالة على الأموال العامة الممثلة في موجودات المخازن بأنواعها للتأكد من صحة كميات وأنواع الأصناف الموجودة بالمخازن وذلك بمطابقة الجرد الفعلي للمخازن على أرصدة الأصناف التي تظهرها دفاتر العهد عند الجرد والتحري عن أسباب الاختلافات إن وجدت سواء بالزيادة أو بالنقل واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها.

وكمبدأ عام يجب أن تجرد جميع الأصناف المستديمة والمستهلكة غير صالحة الاستخدام الموجودة بالمخازن مرة كل سنة إما دفعة واحدة أو على دفعات بما يتفق وحالة مخازن المصلحة الحكومية على أن يراعي ما يلي:

- إخطار وزارة المالية عن موعد عملية الجرد ولا يجوز تعديل هذا الموعد بعد هذا الإخطار إلا بموافقة الوزارة.

- عدم تجزئة أي صنف من الأصناف مهما كانت الأقسام التي تتعامل معه.

- أن يتم جرد جميع الأصناف قبل نهاية السنة المالية.

ويتم جرد الأصناف كل صنف على حدة بالوزن أو بالعد... حسب الوحدة الواردة بالدفاتر.

أولاً- إجراءات جرد المخازن الرئيسية الإقليمية:

1- **مواعيد الجرد السنوي:** يجب إخطار وزارة المالية بميعاد الجرد السنوي على أن يتم جرد المخازن خلال السنة المالية إما دفعة واحدة أو على دفعات لشرط أن يتم الجرد السنوي قبل نهاية شهر ديسمبر كذلك يشترط أن يتم ترصيد استمارات الجرد (121 ع.ح) قبل نهاية الشهر.

2- **لجنة الجرد:** يشكل رئيس المصلحة لجنة-أو لجان- لجرد من الفنيين ومن لديهم الخبرة التامة بالأصناف التي سيتم جردها وذلك تحت إشراف مدير المخازن أو من ينيبه عنه كتابة ولا يكون أمناء المخازن من بين أعضائها.

3- مراحل الجرد:

أ- تتم مطابقة أرصدة الأصناف بدفاتر عهدة المخزن (118 ع.ح) على أرصدتها بدفاتر الشطب (115 ع.ح) صنفاً صنفاً ويوقع كل من أمين المخزن والمسئول عن دفتر الشطب بما يفيد صحة الأرصدة.

ب- يحرر ماسك دفتر الشطب محضر الجرد (121 ع.ح) من أصل وصورتين وذلك لكل نوع من الأصناف (مستديمة - مستهلكة - كهيئة).

ج- تقوم لجنة الجرد بالتأكد من إقرار كاتب الشطب بصحة البواقي ثم تجرد كل صنف وتثبت اللجنة التي تجدها في خانة الموجود من واقع الجرد مع التأكد من نوعية الأصناف وأنها من نفس النوع المستعمل بالمصلحة.

د- تبين لجنة الجرد الفرق بين خانتي المقدار الذي بالعهدة. والموجود من واقع الجرد من زيادة أو عجز إن وجد.

هـ- يوقع رئيس لجنة الجرد بدفتر العهدة أمام كل صنف ثم جرد، مع إثبات تاريخ الجرد.

و- تحرر لجنة الجرد كشف العجز والزيادة (122 ع.ح) من واقع محضر الجرد من أصل وصورتين مع إثبات مقدار العجز -أو الزيادة- بكل صنف بالكامل.

ز- يبين أمين المخزن إيضاحاته بالاستمارة (122 ع.ح) بشأن الزيادة أو النقص.

ح- تعطى لجنة الجرد إقراراً على محضر الجرد بما يفيد قيامها بالجرد الفعلي كما يوقع أمين المخزن عليه بما يفيد استلامه الأصناف المذكورة ومسئوليته عنها كما يقرر مدير المخازن بأن هذه الأصناف قد تم جردها تحت إشرافه.

ط- يعتمد رئيس المصلحة محاضر الجرد وكشوف الزيادة أو العجز وما تتقرر نحوها ثم ترسل لوزارة المالية: وإذا زادت قيمة الأصناف الزائدة أو التي بها عجز عن خمسين جنيه يتم إبلاغ الجهاز المركزي للمحاسبات.

ي- تسوية الزيادة أو العجز وتقدير قيمتها: وذلك على النحو التالي:

• الأصناف الزائدة تضاف إلى عهدة المخزن بموجب استمارة (112 ع.ح) والقيمة حسب الثمن الدفتري على أن يذكر بها سبب الإضافة.

• خصم الأصناف العجز من عهدة المخزون بموجب استمارة (111 ع.ح) والقيمة حسب الثمن الدفتري مع إضافة 10% مصاريف إدارية.

• إرسال صورة من الاستمارة (111 ع.ح) إلى الوحدة الحسابية لتسوية قيمة العجز خصماً على حساب الديون مستعجلة للحكومة بالإضافة إلى مطلوبات الحكومة مع كتابة رقم وتاريخ التسوية عليها وإعادتها لترفق بمحضر الجرد.

4- **اعتماد محاضر الجرد:** يتم اعتماد محاضر الجرد على النحو التالي:

أ- المحاضر الحالية من الزيادة أو العجز تعتمد من مدير المخازن.

ب- المحاضر التي بها زيادة أو عجز يعتمدها رئيس المصلحة في حالة ما إذا تقرر تحصيل قيمة العجز بالكامل أو إذا كان العجز ناتج عن أسباب طبيعية (كالبخر أو الجفاف) أو في حالة ما إذا العجز مقابل زيادة في نفس الصنف والنوع بنتيجة لخطأ دفتري.

ج- في غير الأحوال السابقة ترسل محاضر الجرد وكشوف الزيادة والعجز لوزارة المالية للاعتماد.

5- **إخطار وزارة المالية بنتائج الجرد:** وذلك خلال 4 أسابيع على الأكثر من تاريخ انتهاء الجرد المثبت بواسطة لجنة الجرد على الاستمارة (121 ع.ح).

6- **إقرار سنوي عن الجرد:** في نهاية كل سنة يرسل مدير المخازن لوزارة المالية إقراراً بأن جميع الأصناف الموجودة بجميع المخازن التابعة لوزارة - أو المصلحة قد تم جردها جرداً فعلياً كذلك يرسل إلى الجهاز المركزي للمحاسبات بما يفيد ذلك.

ثانيا- جرد المخازن الفرعية ومخازن الورش:

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

1- تشكل لجان محلية لجرد المخازن الفرعية ومخازن الورش عن غير أمناء المخازن بنفس الطريقة المتبعة في جرد المخازن الرئيسية.

2- تعطى اللجنة إقراراً على كشوف الجرد (121 ع.ح) بأنها طابقت بواقي الأصناف الواردة بالاستمارة حتى نهاية اليوم السابق لبداية يوم الجرد. على ما هو وارد بدفتر عهدة المخزن (118 ع.ح).

3- ترسل محاضر الجرد وكشوف العجز والزيادة إلى إدارة المخازن لبيان القيمة - قبل إرسالها لوزارة المالية.

4- تضاف قيمة الزيادة التي تظهر إلى عهدة المخزن بموجب استمارة (112 ع.ح) ويخصم العجز بموجب باستمارة (111 ع.ح) ويتبع بهذا الخصوص نفس المتبع في المخازن الرئيسية أو الإقليمية.

ثالثاً- جرد العهد الفرعية:

تجرد لجنة العهد الفرعية الموضوعية في الوحدات الحكومية (كالاستراحات والمكاتب وغيرها) مرة كل سنتين ماليتين بنفس الطريقة السابقة، وتضاف الزيادة مباشرة بموجب استمارة (112 ع.ح) وكذلك تخصم قيمة العجز على الاستمارة (111 ع.ح) ويجرى لها نفس ما يتعلق بالمخازن الرئيسية ويجب على أمين المخزن الذي يتفرغ من عهدته فرعية أن يجردها بنفسه بالتوالي حتى يكون قد أتم على مدار السنة جرد جميع العهد الفرعية التابعة له.

رابعاً- جرد العهد الشخصية:

ويكتفي بإقرار يعطى ممن في حوزته عهدة شخصية في أو كل سنة مالية بأن الأصناف التي بعهداتهم موجودة فعلاً وبحالة جيدة مع مطابقة بيان هذه الأصناف بالإقرار على ما هو مدون فعلاً باستمارات العهد الشخصية (193 ع.ح) الموجودة بالمخزن.

خامساً- جرد الأصناف المستديمة المثبتة:

جميع الأصناف المستديمة والمثبتة أو المركبة في الوحدات الحكومية والتي يمسك لها سجل خاص يتم جردها على حدة مرة كل سنتين.

سادساً- جرد الخزائن:

تجرد الخزائن على حدة مرة كل سنتين ويبين بمحاضر الجرد نوع الخزانة ورقمها وعدد ورقم المفاتيح الداخلية والخارجية مع توضيح وأرقام إرسال المفاتيح الاحتياطية لحفظها بالخزانة العامة لوزارة المالية أو المصلحة الرئيسية.

الجرد الدوري للأصناف:

ويتم إجراء هذا الجرد بواسطة مدير المخازن أو من ينيبه وذلك لبعض موجودات المخازن الرئيسية مرة كل شهر في مواعيد غير محددة، وعليه أن يوقع بدفتر عهدة المخزن أمام الأصناف التي قام بجردها مع ذكر تاريخ الجرد، ويتبع حالة الزيادة أو العجز نفس ما يتبع في الجرد السنوي.

أما في المخازن الإقليمية والفرعية فيقوم بعملية الجرد الدوري المسئول عن الإقليم أو الفرع أو من ينيبه عنه.

التفتيش على المخازن:

تخضع المخازن الحكومية بالإضافة إلى الجرد للتفتيش من جانب مفتشي وزارة المالية والجهاز المركزي للحسابات والإدارات المحلية وتنحصر أهم واجبات هؤلاء المفتشين في:

1- التحقق من تطبيق لائحة المخازن والوقوف على نظام سير العمل بالمخازن والقيد بدفاترها.

2- التأكد من تسوية نتيجة الجرد من زيادة أو عجز.

3- التأكد من أن بيع الأصناف قد تم وفقاً لأحكام المناقصات.

4- متابعة تنفيذ المصلحة لملاحظات المفتشين في التقارير السابقة.

الفصل الثاني: القيود المحاسبية في الوحدات الحكومية المصرية

إذا كان النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية لا بد وأن يتم تبويب حساباته بالشكل المتبع في تبويب جانب الموازنة العامة للدولة حتى يتحقق الغرض منه في التعبير عن مدى تنفيذ هذه الوحدات للاعتمادات الواردة في الموازنة العامة. فإن القيود المحاسبية في هذه الوحدات تعبر عن حركة الاستخدامات والموارد، وبل وتترجم هذه الحركة بشكل يمكن من إعداد الحساب الختامي للدولة، وتمكن من إعداد تقارير دورية تفيد في شيد عمليات الاتفاق الحكومي والرقابة على بنوده، ومتابعة عمليات تحصيل الإيرادات العامة والوقوف على أسباب التغيرات بين التقديرات الواردة بالموازنة، وما يتم تحصيله منها.

وبين حركة الاستخدامات والموارد تنشأ مجموعة من الحسابات -ذات الطبيعة الخاصة- والتي تنفرد بها طبيعة المحاسبة الحكومية كالحسابات تحت التسوية والحسابات النظامية.

وعلى ذلك سنتناول القيود المحاسبية في الوحدات الحكومية في مبحثين هما:

المبحث الأول- الإثبات الدفتري لحسابات الموازنة.

المبحث الثاني- الإثبات الدفتري للحسابات خارج الموازنة.

المبحث الأول: الإثبات الدفتري لحسابات الموازنة

وتشمل حسابات الموازنة على: حسابات الأبواب والمجموعات والبنود الخاصة بالاستخدامات والموارد وفقاً للترتيب الوارد بالموازنة العامة وسنتناول أولاً إثبات عملية الإنفاق الحكومي

(الجاري والاستثماري) ثم إثبات عمليات تحصيل الإيرادات العامة.

أولاً- إثبات عمليات الإنفاق الحكومي

1- الإنفاق الحكومي الجاري

قيد (الأجور)

تحرر استمارة المراتب والأجور لدى كل وحدة حكومية قبل اليوم العاشر من كل شهر وتشتمل هذه الاستمارة -بالإضافة إلى أسماء العاملين بالوحدة- العناصر التالية:

أ- عناصر الأجر المستحق: وتتضمن هذه العناصر -قيمة المرتب الأصلي «وظائف دائمة» + الرواتب والبدلات + المزايا العينية والنقدية ومنها حصة الحكومة في التأمين والمعاشات.

ب- الاستقطاعات: وتتكون هذه الاستقطاعات من العناصر التالية:

- استقطاعات لصالح مصلحة الضرائب (تتمثل في ضريبتي المرتبات والأجور ورسوم الدمغة).

- استقطاعات لصالح الهيئة العامة للتأمين والمعاشات بمقدار حصة الحكومة في التأمين والمعاشات (والتي تدخل ضمن عناصر الأجر المستحق) وحصة العاملين في التأمين والمعاشات.

- استقطاعات نتيجة لتنفيذ قرارات إدارية خاصة بالجزاءات والغرامات المالية.

- استقطاعات من العاملين لحساب الغير كأقساط مشترياتهم من وحدات القطاع العام والخاص، وأقساط التأمين على الحياة واشتراكات النقابات والنوادي والنفقات الشرعية... وغيرها.

ج- صافي المرتبات والأجور: وهو عبارة عن الفرق بين (أ)، (ب) ويتم استخراج شيك بقيمته باسم مندوب الصرف في الوحدة الحكومية ولإثبات ذلك تجري القيود المحاسبية التالية:

1- استحقاق الأجر:

... من حـ/ الاستخدامات الجارية - أجور.

... وظائف دائمة.

... مكافآت.

... رواتب وبدلات.

... حصة الحكومة في التأمين والمعاشات

إلى:-

... حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

... ضريبة المرتبات والأجور.

... رسم الدمغة.

... حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت

التسوية باسم الهيئة العامة للتأمين والمعاشات.

... حصة الحكومة.

... حصة العاملين.

... حـ/ الإيرادات المتنوعة (جزاءات مالية وغرامات).

... حـ/ الشيكات.

... باسم نادي...

... باسم شركة...

... باسم نقابة...

... باسم مندوب الصرف الصافي.

2- وعند ورود إشعار خصم من البنك المركزي يفيد صرفه لقيمة الشيكات السابق الإشارة إليها يكون القيد التالي:

... من حـ/ الشيكات.

... إلى حـ/ جاري البنك المركزي.

3- ارتجاع مرتبات الغائبين:

إذا لم يتقدم صاحب المرتب لاستلام مرتبه خلال أسبوعين من الموعد المحدد لصرفه يتم إرجاع هذا المرتب في خزينة الوحدة ويكون القيد التالي:

من حـ/ نقدية تحت التسوية (أو حـ/ النقدية).

إلى حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم ....

4- إذا تقدم صاحب المرتب الذي لم يصرف لاستلامه يكون القيد:

من حـ/ جاري مبلغ دائنة تحت التسوية باسم...

إلى حـ/ الشيكات.

5- إذا مضى شهران من تاريخ عدم استلام المرتب يتم إضافة هذا المرتب للإيرادات المتنوعة بالقيد التالي:

من حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم...

إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة.

6- إذا تقدم بعد المدة السابقة صاحب المرتب لاستلام مرتبه وتم استخراج شيك بقيمة المرتب يكون القيد:

من حـ/ الإيرادات المتنوعة (بالاستبعاد).

إلى حـ/ الشيكات.

مثال الأجور:

بلغت الأجور والمرتبات المستحقة للعاملين في إحدى الوحدات الإدارية عن شهر يناير سنة 2004 ما يلي:

وظائف دائمة 4000 جنيه - مكافآت شاملة 600جنيه - رواتب وبدلات 1100 جنيه.

حصة الحكومة في التأمين والمعاشات 500 جنيه..

وقد بلغت الاستقطاعات كما يلي:

ضريبة المرتبات والأجور.

أقساط لشركة مصر للتأمين.

اشتراكات لنقابة المعلمين.

اشتراكات لنقابة الزراعيين.

جزاءات وغرامات مالية:

300 جنيه.

200 جنيه.

400 جنيه.

150 جنيه.

50 جنيه.

- وعند صرف المرتبات تأخر السيد/ صلاح رمضان عن استلام مرتبه الشهري وقدره 750 جنيه والسيد/ محمود جمال عن استلام مرتبه الشهري وقدره 860 جنيه.

- بعد أسبوع تقدم السيد/ صلاح رمضان لصرف مرتبه أما السيد/ محمود جمال فقد تبين أنه في مهمة رسمية لمدة ثلاثة شهور بناء على قرار الوحدة الإدارية على استمرار صرف مرتبه.

- عاد السيد/ محمود جمال بعد انتهاء المهمة الرسمية بالخارج وتقرر صرف مرتبه بشيك.

والمطلوب: إثبات ما تقدم في شكل قيود يومية في دفاتر الوحدة الحسابية.

1- استحقاق الأجر:

650 من حـ/ الاستخدامات اجور.

4000 وظائف دائمة.

600 مكافآت.

1400 رواتب وبدلات.

500 حصة الحكومة في التأمين والمعاشات.

300 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

1000 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم هيئة التأمين والمعاشات.

500 حصة الحكومة.

500 حصة العاملين.

50 إلى حـ/ الإيرادات.

5150 إلى حـ/ الشيكات.

200 باسم شركة مصر للتأمين.

400 باسم نقابة المعلمين.

150 باسم نقابة الزراعيين.

4400 باسم مندوب الصرف (صافي المرتب).

2- صرف قيمة الشيك بصافي الأجور:

4400 من حـ/ الشيكات.

4400 إلى حـ/ جاري البنك المركزي.

3- أجور ومرتبات الغائبين:

1610 من حـ/ نقدية تحت التسوية.

إلى مذكورين

750 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة

تحت التسوية باسم السيد صلاح رمضان.

860 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم السيد محمود جمال.

750 من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم السيد/ صلاح.

750 إلى حـ/ الشيكات.

أما مرتب السيد/ محمود جمال فيتم تعليته على الإيرادات المتنوعة بالقيد التالي:

860 من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم السيد/ محمود جمال.

860 إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة.

وبعد عودة السيد محمود جمال من الخارج واستخرج شيك بقيمة صافي مرتبه يجرى القيد التالي:

860 من حـ/ الإيرادات المتنوعة.

860 إلى حـ/ الشيكات.

قيد نفقات الباب الثاني (نفقات جارية وتحويلات جارية)

يتم دفع هذه النفقات إما بشيكات أو بأذون صرف.

أ- الشيكات الحكومية: عند إصدار الشيكات سداداً لأي من النفقات الجارية والتحويلات الجارية يجرى القيد التالي:

من حـ/ الاستخدامات الجارية (باب 2).

إلى حـ/ الشيكات.

وعندما يرد من البنك المركزي إخطاراً يفيد خصم الشيك من حسابها الجاري يكون القيد:

من حـ/ الشيكات

إلى حـ/ جاري البنك المركزي

ب- أذون الصرف: ويتم إصدار هذه الأذون في الجهات التي ليس بها فروع للبنك المركزي، أو البنك الأهلي ويتم سحب هذه الأذون على الخزينة العامة أو على مكاتب هيئة البريد المرخص لها بذلك.. فعند إصدار الإذن يجرى القيد الآتي:

من حـ/ الاستخدامات.

إلى / الحوالات

فإذا كانتهذه الأذون مسحوبة على خزينة عامة ويتقدم المستفيد لاستلام قيمة هذه الأذون يكون القيد:

من حـ/ الحوالات

إلى حـ/ الخزينة.

أما إذا كانت هذه الأذون مسحوبة على أحد مكاتب هيئة البريد فعندها يتقدم المستفيد لاستلام قيمة الإذن يكون القيد:

من حـ/ الحوالات.

إلى حـ/ جاري أمانات مدفوعة مقدماً لهيئة البريد.

حالات رد الشيك أو إذن الصرف:

قد ترد الشيكات الحكومية -أو أذون الصرف- في حالات معينة إلى الوحدة الإدارية التي يتم سحب هذه الشيكات أو الإذن بمعرفتها.

وتختلف المعالجة المحاسبية، باختلاف كل حالة وذلك على النحو التالي:

أولاً- في حالة عدم الاهتداء للمستفيد أو وفاته:

يجرى القيد التالي:

من حـ/ الشيكات (أو حـ/ الحوالات).

إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة

وإذا تم استخراج شيك جديد لمطالبة المستفيد أو ورثته يجرى القيد التالي:

من حـ/ الإيرادات المتنوعة (بالاستبعاد).

إلى حـ/ الشيكات (أو حـ/ الحوالات)

ثانياً- في حالة عدم استحقاق المستفيد لقيمة الشيك أو إذن الصرف:

تختلف التسوية المحاسبية في هذه الحالة وفقاً لتاريخ ارتداد الشيك أو إذن الصرف.

فإذا تم رد الشيك أو إذن الصرف في نفس السنة المالية التي سحب أيهما فيها يجرى القيد التالي:

من حـ/ الشيكات (أو حـ/ الحوالات).

إلى حـ/ الاستخدامات (بالاستبعاد) (بند....)

أما إذا رد الشيك -أو إذن الصرف- في سنة مالية تالية لسنة الاستخراج أو الإصدار يجرى القيد التالي:

من حـ/ الشيكات (أو حـ/ الحوالات).

إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة.

2- الإنفاق الحكومي الاستثماري

يتم إثبات القيود المحاسبية للإنفاق الحكومي الاستثماري على النحو التالي:

1- عندما يصل إلى الوحدة الحكومية ما يفيد أن بنك الاستثمار القومي قد حول لحسابها في البنك المركزي القيمة المطلوبة لتمويل المشروعات الاستثمارية يجرى القيد التالي:

من حـ/ بنك الاستثمار (المفتوح بالبنك المركزي)

إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم بنك الاستثمار القومي.

2- يتم إثبات المنصرف بمعرفة الوحدة الحكومية على الاستخدامات والمشروعات الاستثمارية على النحو التالي:

أ- إصدار شيك بالقيمة المطلوبة ويكون مسحوب على حـ/ بنك الاستثمار المفتوح بالبنك المركزي ويكون القيد:

من حـ/ الاستخدامات الاستثمارية.

إلى حـ/ الاستقطاعات (رسوم الدمغة)

إلى حـ / الشيكات (بالصافي)

ب- يتم خصم القيم الكاملة للاستخدامات الاستثمارية على حـ/ بنك الاستثمار القومي لحساب الموارد الاستثمارية ويكون القيد:

من حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم بنك الاستثمار القومي.

إلى حـ/الموارد الاستثمارية.

ج- يتم تسوية قيمة الاستقطاعات في الحساب العادي بالبنك المركزي وعندما يرد من البنك ما يفيد ذلك يجرى القيد:

من حـ/ البنك المركزي.

إلى حـ/ بنك الاستثمار (المفتوح لدى البنك المركزي).

3- عند تسوية الاستخدامات الاستثمارية والتي تمت خلال السنة المالية يتم إضافة قيمة هذه الاستخدامات على حـ/ جاري المستحقات الاستثمارية وذلك خلال شهرين من انتهاء السنة المالية، ثم يتم صرفها بعد ذلك من خلال شيكات مسحوبة على بنك الاستثمار المفتوح لدى البنك المركزي وتكون القيود في هذه الحالة كما يلي:

أ- تعلية المستحق الخاص بالسنة المالية المنتهية:

من حـ/ الاستخدامات الاستثمارية.

إلى حـ/ جاري المستحقات الاستثمارية.

ب- تعلية القيمة على حـ/ الموارد الاستثمارية:

من حـ/ جاري المبالغ الدائنة باسم بنك الاستثمار القومي.

إلى حـ/ الموارد الاستثمارية.

ج- إصدار شيك بالمستحقات الاستثمارية:

من حـ/ جاري المستحقات الاستثمارية.

إلى حـ/ الاستقطاعات.

إلى حـ/ الشيكات.

د- تحويل قيمة الاستقطاعات للحساب العادي للبنك المركزي:

خصماً من حـ/ بنك الاستثمار:

من حـ/ البنك المركزي.

إلى حـ/ بنك الاستثمار المفتوح بالبنك المركزي).

4- بالنسبة للاعتمادات المستندية والدفعات المقدمة خلال العام والتي تتعلق بمشروعات استثمارية تكون القيود المحاسبية على النحو التالي:

أ- فتح الاعتماد المستندية:

من حـ/ الاستخدامات الاستثمارية.

إلى حـ/ بنك الاستثمار المفتوح لدى البنك المركزي.

ب- إضافة القيمة لحساب الموارد الاستثمارية:

من حـ/ جاري مبالغ دائنة باسم بنك الاستثمار القومي.

إلى حـ/ الموارد الاستثمارية.

ج- قيد نظامي لمراقبة حركة الاعتماد المستندية:

من حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات مستندية بالخارج.

إلى حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية بالخارج.

د- عند وصول الأصل وانتهاء الغرض من الاعتمادات المستندية:

- يلغى القيد السابق:

من حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية بالخارج.

إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات مستندية بالخارج.

- ثم يجرى قيد نظامي لمراقبة حركة الأصل الثابت وهو:

من حـ/ الأصول (نوع الأصل)

إلى حـ/ المال العام الممثل في أصول.

هـ- في حالة عدم إنجاز أو تنفيذ المشروعات الاستثمارية التي تم فتح اعتمادات مستندية لها أو دفع دفعات مقدمة بشأنها خلال العام المالي تجرى القيود التالية:

- استبعاد الخصم بقيمة ما لم يتم توريده أو تنفيذه من حـ/ الاستخدامات الاستثمارية.

من حـ/ التحويلات الرأسمالية.

دفعات استثمارية مقدمة

إلى حـ/ الاستخدامات الاستثمارية (بالاستبعاد).

- تخفيض قيمة ما لم تنفيذه أو توريده من حـ/ الموارد الاستثمارية.

من حـ/ الموارد الاستثمارية

(تمويل بنك الاستثمار).

إلى حـ/ الموارد الاستثمارية

(قروض بنك الاستثمار).

- وإذا تم تنفيذ المطلوب في السنة المالية التالية تكون القيود على النحو التالي:

- تنفيذ المطلوب:

من حـ/ الاستخدامات الاستثمارية.

إلى حـ/ الموارد الاستثمارية (تمويل ذاتي).

- إلغاء القيد النظامي الخاص بالاعتمادات المستندية.

من حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية بالخارج

إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات مستندية بالخارج.

- قيد نظامي لمراقبة حركة الأصل:

من حـ/ الأصول (نوع الأصل).

إلى حـ/ المال العام الممثل في أصول.

ثانياً- الإثبات الدفتري لعمليات تحصيل الإيرادات العامة

يتم تحصيل الإيرادات العامة بالطرق التالية:

- التحصيل النقدي.

- التحصيل بحوالات بريدية حكومية.

- التحصيل بشيكات.

- التحصيل بالخصم من المستحقات.

1- التحصيل النقدي:

تختلف القيود المحاسبية في خلال التحصيل النقدي وفقاً لنوع الخزينة (فرعية أو عامة).

أ- متحصلات الخزينة الفرعية:

وتتم هذه المتحصلات مقابل استخراج قسائم التحصيل النقدي (33 ع.ح) أو ما يماثلها والتي تعبر عن الإيرادات الخاصة بالوحدة الحكومية ويكون القيد:

من حـ/ نقدية تحت التسوية.

إلى حـ/ الإيرادات (تذكر بالتفصيل).

ب- متحصلات الخزينة العامة:

يكون القيد:

من حـ/النقدية.

إلى حـ/ الإيرادات.

2- التحصيل بحوالات بريدية حكومية.

أ- عند تسلم الوحدة للحوالات البريدية الواردة:

من حـ/ جاري نقدية بالبريد – إيداعات.

إلى حـ/ الإيرادات.

ب- ورود شيك من هيئة البريد بقيمة الحوالات المسحوبة عليها:

من حـ/ شيكات تحت التحصيل.

إلى حـ/ جاري نقدية بالبريد - إيداعات.

ج- وعند ورود إشعار إضافة من البنك المركزي بقيمة الشيك المشار إليه يكون القيد:

من حـ/ جاري البنك المركزي.

إلى حـ/ جاري شيكات تحت التحصيل.

د- إذا وردت حوالة بريدية للوحدة واتضح أنها تخص وحدة أخرى تكون القيود على النحو التالي:

- استلام الحوالات التي وردت بطريق الخطأ.

من حـ/ جاري نقدية بالبريد – إيداعات.

إلى حـ/جاري المبالغ الدائنة تحت

التسوية باسم الوحدة التي تخصها الحوالة.

- إصدار شيك للوحدة صاحبة الحوالة:

من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم الوحدة التي تخصها الحوالة.

إلى حـ/ الشيكات.

- عند ورود إشعار خصم من البنك المركزي يفيد صرف قيمة الشيك المشار إليه:

من حـ/ الشيكات.

إلى حـ/ جاري البنك المركزي.

- عند ورود شيك من هيئة البريد.

من حـ/ شيكات تحت التحصيل

إلى حـ/ جاري نقدية بالبريد - إيداعات.

- وعند ورود إشعار إضافة من البنك المركزي يفيد تحصيل قيمة الشيك المذكور يكون القيد:

من حـ/ جاري البنك المركزي.

إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل.

3- التحصيل بالشيكات:

تكون القيود المحاسبية في هذه الحالة:

أ- عند ورود الشيكات:

من حـ/ شيكات تحت التحصيل.

إلى حـ/ إيرادات.

ب- عند تحصيلها من البنك المركزي ووصول إشعار إضافة:

من حـ/ جاري البنك المركزي.

إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل.

ج- إذا تم رد الشيك لصاحبه بدون صرف:

من حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم...

إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل.

د- إذا تقدم صاحب البنك بدفع مستحقاته نقداً بدلاً من الشيك:

من حـ/ نقدية تحت التسوية (أو حـ/ النقدية).

إلى حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم...

هـ- إذا ورد شيك جديد بدلاً من الشيك المردود لصاحبه:

من حـ/ شيكات تحت التحصيل.

إلى حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم...

4- الخصم من المستحقات:

يتم تحصيل بعض الإيرادات عن طريق الخصم من حسابات الاستخدامات وذلك كما في حالة ضريبة المرتبات والأجور ورسوم الدمغة المستحقة لمصلحة الضرائب وتكون القيود في هذه الحالة:

- عند الاستحقاق:

- من حـ/ الاستخدامات.

إلى حـ/ جاري مبالغ دائن تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

إلى حـ/ الشيكات (الصافي).

- عند السداد:

من حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

إلى حـ/ الشيكات.

المبحث الثاني: الإثبات الدفتري للحسابات خارج الموازنة

الفرع الأول: (الحسابات تحت التسوية)

وهذه الحسابات تحت التسوية هي حسابات معلقة لأكثر من فترة مالية ويتم تصفيتها في نهاية كل سنة مالية ويعاد فتحها في بداية السنة المالية التالية.. وهذه الحسابات تنقسم إلى حسابات إجمالية، وحسابات فرعية بحيث يتم المطابقة بين رصيد الحساب الإجمالي مع مجموع الحسابات الفرعية.

وتنقسم هذه الحسابات تحت التسوية من حيث نشأتها أو طبيعتها إلى حسابات مدينة، وحسابات دائنة.

أولاً- الحسابات تحت التسوية المدينة

وهذه الحسابات هي:

1- حـ/ جاري السلفة المستديمة.

2- حـ/ جاري أمانات مدفوعة مقدماً لهيئة البريد.

3- حـ/ جاري أمانات مدفوعة لجهات أخرى.

4- اعتمادات نقدية مفتوحة بالخارج.

5- حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم...

1- حـ/ جاري السلفة المستديمة:

تتلخص القيود المحاسبية الخاصة بالسلفة المستديمة فيما يلي:

- عند إنشاء السلفة:

من حـ/ السلفة المستديمة طرف...

إلى حـ/ الشيكات (أو حـ/ الحوالات).

- عند زيادة مبلغ السلفة:

يجرى نفس القيد السابق بالمبلغ الذي يتقرر زيادة السلفة به.

- عند الاستعاضة من السلفة:

إذا تم استخراج شيك بقيمة الاستعاضة كاملة يكون القيد:

من حـ/ الاستخدامات (بند...).

إلى حـ/ الشيكات.

- عند تخفيض مبلغ السلفة:

- إذا تم التخفيض ورد الزيادة نقداً:

من حـ/ نقدية تحت التسوية (أو حـ/ النقدية).

إلى حـ/ جاري السلفة المستديمة طرف...

• إذا تم التخفيض عند الاستعاضة:

من حـ/ استخدامات الموازنة.

إلى مذكورين

حـ/ جاري السلفة المستديمة طرف...

(بقيمة التخفيض)

حـ/ الشيكات (بمبلغ الاستعاضة).

- عند نقل السلفة من أمين إلى آخر:

من حـ/ جاري السلفة المستديمة طرف (الأمين الجديد).

إلى حـ/ جاري السلفة المستديمة طرف (الأمين السابق).

2- حـ/ جاري الأمانة المدفوعة مقدماً لهيئة البريد:

تدفع بعض الوحدات الإدارية مبالغ مقدمة لهيئة البريد على ذمة دفع بعض الاستخدامات (المصروفات بأذون صرف مسحوبة عليها):

- فعند إصدار شيك بمبلغ الأمانة:

من حـ/ جاري أمانات مدفوعة مقدمة لهيئة البريد.

إلى حـ/ الشيكات.

- وبورود إخطار يفيد صرف الشيك من البنك المركزي:

من حـ/ الشيكات.

إلى حـ/ جاري البنك المركزي.

- وعند ورود إخطار من هيئة البريد يفيد صرف أذونات الصرف المسحوبة عليها يكون القيد:

من حـ/ الحوالات.

إلى حـ/ جاري أمانات مدفوعة مقدماً لهيئة البريد.

3- حـ/ جاري الأمانات المدفوعة لجهة أخرى:

إذا أمكن للوحدة الإدارية تحديد بنود الموافقة وقت دفع الأمانة فإن قيمة الأمانة تخصم على حـ/ الاستخدامات مباشرة[1].

أما إذا لم يتيسر للوحدة تحديد بنود الموازنة عند دفع الأمانة فإن القيمة تقيد بحسابات التسوية.

من حـ/ جاري الأمانة المدفوعة لـ...

إلى حـ/ الشيكات.

4- حـ/ جاري اعتمادات نقدية مفتوحة بالخارج:

---

(1) يجرى قيود نظامية سيرد الكلام عنها.

قد تقدم بعض الوحدات الإدارية باستيراد بعض الآلات أو - المعدات من الخارج، وقد تطلب الشركات الأجنبية التعامل معها فتح اعتماد نقدي بالخارج وفي هذه الحالة تمتد عملية الاستيراد لتشمل أكثر من سنة مالية.

فإذا فرض استيراد آلات بمبلغ 50.000 وكان الاعتماد المدرج بالموازنة 70.000 يكون القيد المحاسبة على النحو التالي:

50.000 من حـ/ الاستخدامات.

50.000 إلى حـ/ جاري البنك المركزي.

أما إذا كان البند المدرج بموازنة العام الحالي هو 30.000 جنيه فيكون القيد:

30.000 من حـ/ الاستخدامات.

20.000 من حـ/ جاري اعتمادات نقدية مفتوحة بالخارج.

50.000 إلى حـ/ جاري البنك المركزي.

وفي العام التالي يتم تسوية حـ/ جاري الاعتمادات بالخصم على بنود الموازنة العام الجديد بالقيد التالي:

20.000 من حـ/ الاستخدامات (البند المختص).

20.000 إلى حـ/ جاري اعتمادات نقدية مفتوحة بالخارج.

5- حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم:

ويندرج تحت هذا الحساب أي عمليات خاصة بالمتعاملين مع الوحدة الإدارية ذات طبيعة مدينة... كما رأينا ذلك في القيود الخاصة بتحصيل الإيرادات بحوالات بريدية حيث نشأ حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم هيئة البريد بقيمة مديونتها عن الحوالات البريدية التي سحبت عليها.

ثانياً: الحسابات تحت التسوية الدائنة

وتضم هذه الحسابات ما يلي:

1- حسابات التأمينات.

2- حـ/ الإيرادات تحت التسوية.

3- حـ/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم....

وفيما يلي بعض التفصيل لهذه الحسابات.

1- حسابات التأمينات:

تكون المعالجة المحاسبية للتأمينات على النحو التالي:

أ- تقديم التأمين المؤقت:

يقدم أصحاب العطاءات تأميناتهم المؤقتة إما نقداً، أو بحوالة بريدية، أو بشيك مصرفي أو مقبول الدفع، أو خصماً من مستحقاتهم قبل الوحدة الإدارية (إن وجدت). وبذلك يتم تسجيل تقديم التأمين المؤقت كما يلي:

من حـ/ نقدية تحت التسوية.

من حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم هيئة البريد.

من حـ/ شيكات تحت التحصيل.

من حـ/ الاستخدامات.

إلى حـ/ جاري التأمينات المؤقتة.

كذلك قد يقدم التأمين المؤقت في شكل تحويل تأمين مؤقت -أو نهائي- كان قد قدمه المورد -المقاول- في عملية سابقة ولم يتم استيراده وفي هذه الحالة يكون القيد:

من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة (أو النهائية).

إلى حـ/ جاري التأمينات المؤقتة.

وأخيراً قد يقدم التأمين المؤقت في شكل أوراق مالية (أسهم وسندات) أو خطاب ضمان صدر من أحد البنوك وفي هذه الحالة يكون القيد:

من حـ/ الأسهم والسندات.

من حـ/ الكفالات.

إلى حـ/ جاري التأمينات الؤقتة.

ب- رد التأمينات المؤقتة لمن لم يرسو عليه العطاء:

يتم إثبات هذا الرد على النحو التالي:

1- إذا كان التأمين المؤقت قد قدم نقداً، أو بحوالة بريدية أو خصماً من مستحقات المورد -أو المقاول- قبل الوحدة الإدارية فيتم رد هذا التأمين بشيكات ويكون القيد في هذه الحالة:

من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة.

إلى حـ/ الشيكات.

2- أما إذا كان التأمين المؤقت قد قدم في شكل أسهم أو سندات أو خطابات ضمان قيم القيد التالي عند رد هذا التأمين:

من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة.

إلى حـ/ الأسهم (أو السندات).

إلى حـ/ الكفالات.

ج- تقديم التأمين النهائي:

يقوم المقاول -أو المورد- الذي رسا عليه تنفيذ العملية المطلوبة باستكمال تأمينه المؤقت حتى يصبح نهائياً ويجرى لذلك القيد التالي:

من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة.

من حـ/ نقدية تحت التسوية (في حالة دفع الفرق نقداً).

إلى حـ/ جاري التأمينات النهائية.

د- دفع المستحقات للمقاول -أو المورد- بعد التنفيذ:

يعد تنفيذ شروط التعاقد يتم إصدار شيك بقيمة المستحق للمورد أو للمقاول ويتم إثبات ذلك محاسبياً بالقيد التالي:

من حـ/ الاستخدامات (بند...)

إلى حـ/ الشيكات[1].

ثم يتم رد التأمين النهائي بشيك أيضاً بالقيد التالي:

من حـ/ جاري التأمينات النهائية.

إلى حـ/ الشيكات[2].

هـ- في حالة عدم تنفيذ المقاول -أو المورد- لشروط التعاقد:

1- يتم تحميل المورد أو المقاول بفروق الأسعار والمصروفات الإدارية والغرامات المترتبة على قيام الوحدة الحكومية بتنفيذ العملية التي لم يقم بها المورد أو المقاول - بواسطة متعاقد آخر.

فإذا كان العطاء الأصلي لأحد المتعهدين قيمته 15.000 جنيه ونظراً لعدم وفائه بشروط التعاقد قامت الوحدة الإدارية بشراء الأصناف بمبلغ 17.000 جنيه وحسبت على المتعهد الأصلي غرامات ومصروفات إدارية بمبلغ 600 جنيه يكون القيد:

15000 من حـ/ الاستخدامات.

(1) أهملنا احتساب الدمغة على الشيكات واعتبارها استقطاع من قيمة الشيكات لحساب مصلحة الضرائب لتجنب بعض العمليات الحسابية.

(2) يقفل حـ/ للشيكات في حـ/ جاري البنك المركزي عند ورود إشعار من البنك يفيد دفع قيمة الشيك للمستفيد.

2600 من حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم المورد المقصر.

17000 إلى حـ/ الشيكات.

600 إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة.

2- يتم تسوية مديونية المورد الأصلي (المقصر) والذي يظهرها حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسمه مع تأمينه النهائي ويقوم بدفع ما قد يستحق عليه أو يقبض ما يستحق له.

فيفرض أن التأمين النهائي في المثال السابق قد بلغ 3000 جنيه وتم رد الزيادة للمورد يكون القيد:

3000 من حـ/ جاري التأمينات النهائية.

2600 إلى حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم المورد المقصر.

400 إلى حـ/ الشيكات.

أما إذا كان التأمين النهائي في نفس المثال قد بلغ 2500 جنيه وسدد الباقي على المورد المقصر نقداً فيكون القيد:

2500 من حـ/ جاري التأمينات النهائية.

100 حـ/ نقدية تحت التسوية (أوحد - النقدية).

2600 إلى حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم المورد المقصر.

3- قد يتقدم المورد -أو المقاول- الذي لم ينفذ التزاماته التعاقدية مع الوحدة الإدارية إلى هذه الأخيرة طالباً استرداد المصروفات الإدارية والغرامات التي حسبت عليه وإذا ما اقتنعت الوحدة الإدارية بالطلب المقدم والذي يوضح فيه أسباب التأخير أو عدم التنفيذ يجرى القيد التالي:

600 من حـ/ الإيرادات المتنوعة (بالاستبعاد).

600 إلى حـ/ الشيكات.

2- حـ/ الإيرادات تحت التسوية:

وقد سبق تناول هذا الحساب بالحديث عند عرض القيود المحاسبية لإثبات تحصيل الإيرادات العامة.

3- حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم....:

وتحتوي هذه الحسابات إثبات العمليات التالية:

أ- استقطاعات لحساب مصلحة الضرائب وهيئة التأمين والمعاشات.

ب- مبالغ المرتبات المرتجعة للنقدية في حالة غياب بعض العاملين عند صرف مرتباتهم.

ج- المبالغ التي تدفع لإحدى الوحدات الإدارية كضمان أو لتأدية خدمة معينة.

د- العمليات المتبادلة بين الوحدات الإدارية وبعضها.

أ- الاستقطاعات لمصلحة الضرائب وهيئة التأمين والمعاشات:

تثبت بالقيد التالي:

... من حـ/ الاستخدامات

... إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

... إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم هيئة التأمين والمعاشات.

ب- وعند إصدار شيك بالمبالغ المستحقة لهما يجرى القيد التالي:

...من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

...من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم هيئة التأمين والمعاشات.

... إلى حـ/ الشيكات.

ج- أما المبالغ التي تدفع لوحدات إدارية للقيام ببعض الخدمات لوحدات إدارية أخرى فتكون القيود المحاسبية كما يلي:

- عند استلام الشيك:

... من حـ/ حوالات مالية تحت التحصيل.

... إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم

(الوحدة صاحبة الخدمة المطلوب تأديتها).

- عند تنفيذ الخدمة ودفع أي مبلغ مطلوب لذلك:

... من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم...

... إلى حـ/ الشيكات.

- إذا استنفذت الخدمة المبلغ المقبوض على ذمة أداء هذه الخدمة فإنها تحصل من الوحدة صاحبة الخدمة الفروق ويتم إثبات القيد التالي:

... من حـ/حوالات مالية تحت التحصيل

... إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم..

- أما إذا انتهت الخدمة وتبقى لدى الوحدة الإدارية التي تقوم بتقديم هذه الخدمة مبالغ قامت بردها إلى الوحدة صاحبة الخدمة بالقيد التالي:

... من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم...

... إلى حـ/ الشيكات.

د- العمليات المتبادلة بين الوحدات الإدارية وبعضها ولتوضيح هذه العمليات تفترض أن مصلحة الضرائب قامت بصرف طوابع دمغة وأوراق - مدموغة لإحدى الوحدات الإدارية قيمتها 500 جنيه سددت قيمتها بشيك، وفي نهاية السنة قامت الوحدة الإدارية برد المتبقي لديها من طوابع دمغة وأوراق مدموغة دون استخدام إلى مصلحة الضرائب وبلغت قيمة الباقي منها 50 جنيه.

القيود المحاسبية في دفاتر مصلحة الضرائب

1- عند إرسال الأوراق والطوابع الموحدة الإدارية:

500 من حـ/جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم الوحدة الإدارية.

500 إلى حـ/ الإيرادات (بند...).

2- عند استلام الشيك بقيمة الأوراق والطوابع:

500 من حـ/ حوالات مالية تحت التحصيل

500 إلى حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم الوحدة الإدارية.

3- في نهاية السنة المالية يتم رد المتبقي على مصلحة الضرائب:

50 من حـ/ الإيرادات (بالاستبعاد).

50 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم الوحدة الإدارية.

4- في بداية السنة المالية التالية:

50 من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم الوحدة الإدارية

50 إلى حـ/ الإيرادات (بند...).

القيود المحاسبية في دفاتر حدة الإدارية الطالبة:

1-عند ورود الطوابع والأوراق المدموغة يتم إيداعها بعهدة أحد العاملين:

500 من حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم صاحب العهدة.

500 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

2- عند إصدار شيك بقيمة المستحق لمصلحة الضرائب:

500 من حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب.

500 إلى حـ/ الشيكات.

3- وفي نهاية كل يوم يتم تخفيض عهدة من يحتفظ بالطوابع بمقدار ما يتم بيعه ويتم توريده لخزينة المصلحة فبفرض أنه في يوم معين

كان قيمة ما تبيعه من الطوابع والأوراق المدموغة مبلغ 10 جنيه يكون القيد:

10 من حـ/ نقدية تحت التسوية.

10 إلى حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية باسم (صاحب العهدة).

4- في نهاية السنة يتم جرد الطوابع والأوراق المدموغة الباقية بدون بيع ويتم ردها إلى مصلحة الضرائب ويثبت القيد التالي:

50 من حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (باسم مصلحة الضرائب).

50 إلى حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم صاحب العهدة).

5- في بداية السنة المالية التالية يجرى قيد عكسي للقيد السابق.

الفرع الثاني: الحسابات النظامية

تفتح هذه الحسابات النظامية بالدفاتر لغرض متابعة تنفيذ أو إتمام عمليات محتسبة بصفة مقدمة قبل إتمامها قبل حسابها ضمن الاستخدامات.

ويتم إجراء قيد عكسي للحسابات النظامية عند إتمام هذه العمليات وورود المستندات ومراجعتها بحيث يكتمل الغرض من مهمتها الرقابية. ومن هذه الحسابات النظامية ما يلي:

1- الديون المستحقة للحكومة.

2- السلفة المؤقتة.

3- أمانات تدفع مقدماً لبعض الوحدات الإدارية.

4- اعتمادات نقدية مفتوحة بالخارج.

5- الأصول المملوكة للوحدات الإدارية.

1- الديون المستحقة للحكومة:

قد ينشأ للحكومة -في حالات معينة- ديناً على الغير كالحالات التي تتمثل في صرف مبالغ للغير بدون وجه حق أو زيادة عن مستحقاتهم أو حالات تنفيذ أحكام قضائية.

في مثل هذه الحالات يجرى قيد نظامي لمتابعة هذه الديون المستحقة للوحدات الإدارية فإذا فرضنا أنه تم صرف مبلغ 50 جنيه لأحد العاملين بالزيادة عن مستحقاته فيجرى القيد التالي:

50 من حـ/ ديون مستحقة للحكومة.

50 إلى حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة.

فإذا تقرر تحصيله على 5 شهور بواقع10 جنيه كل شهر فيجرى القيد التالي:

10 من حـ/ نقدية تحت التسوية (مثلاً).

10 إلى حـ/ الاستخدامات (بالاستبعاد)

«في حالة ما إذا تم التحصيل في نفس

السنة المالية التي صرفت بالخطأ»

10 إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة

(إذا تم التحصيل في سنة

مالية تالية لسنة الصرف).

ثم يخفض القيد النظامي بمقدار ما تم تحصيله:

10 من حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة.

10 إلى حـ/ ديون مستحقة للحكومة.

2- مبالغ منصرفة كسلفة مؤقتة

قد يصرف لأحد العاملين بالوحدة الإدارية مبالغ لشراء بعض الأصناف أو تأدية بعض الخدمات أو الأعمال لها، وبعد ما يقوم المسئول بتنفيذ المطلوب منه يقدم المستندات المبررة والمؤيدة للصرف... وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

1- عند دفع مبلغ السلفة المؤقتة:

... من حـ/ الاستخدامات.

... إلى حـ/ الشيكات.

2- قيد نظامي لمراقبة تنفيذ السلفة:

... من حـ/ المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة.

... إلى حـ/ الأعمال والمشتريات والخدمات المنصرف عنها سلفة مؤقتة.

3- بعد الانتهاء من غرض السلفة:

إذا كان المبلغ المنصرف كسلفة مؤقتة كافياً لأداء الخدمات والأعمال المطلوبة بشأنها السلفة يجرى قيد نظامي عكسي للقيد السابق بما يفيد إقفال السلفة وانتهاء الغرض منها:

... من حـ/ الأعمال والمشتريات والخدمات المنصرف عنها سلفة مؤقتة.

... إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة.

أما إذا كان الغرض من السلفة لم يتطلب كل المبلغ السابق دفعة كسلفة مؤقتة أي تبقى جزء من السلفة دون استخدام فيتم رده... ويثبت القيد التالي:

... من حـ/ نقدية تحت التسوية) أو (حـ/النقدية)

... إلى حـ/الاستخدامات (الاستبعاد)

... إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة (إذا كان الرد في سنة تالية لصرف السلفة).

ثم يجرى قيد نظامي (عكس القيد النظامي رقم 2) بكامل القيمة بما يفيد انتهاء الغرض من السلفة:

من حـ/ الأعمال والمشتريات والخدمات المنصرف عنها سلفة مؤقتة.

إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة.

ومن البديهي أنه في حالة ما إذا كان تنفيذ الغرض من السلفة قد تطلب مبالغ أكبر عما قد تم التصريح به فإن المسئول يطلب زيادة قيمة السلفة وفي هذه الحالة بعد الموافقة تثبت الزيادة بنفس طريقة قيد السلفة الأصلية.

3- أمانات تدفع مقدماً لبعض الجهات

سبق الحديث عن حـ/ أمانات تدفع مقدماً في الحسابات تحت التسوية المدينة، وننوه هنا عن هذا الحديث عن ضرورة إثبات قيد نظامي في حالة إذا تمكنت الوحدة الإدارية من تحديد بنود الموازنة الخاصة بالأمانة وقت الدفع وذلك كما يلي:

أ- عند دفع قيم الأمانة بالشيك:

... من حـ/ الاستخدامات.

... إلى حـ/ الشيكات.

ب- قيد نظامي:

... من حـ/ الأمانة المدفوعة مقدماً لـ....

... إلى حـ/ الأعمال والخدمات المدفوع عنهما أمانة مقدماً.

ج- رد الأمانة:

... من حـ/ شيكات مالية تحت التحصيل.

... إلى حـ/ الاستخدامات (بالاستبعاد)

أو

... إلى حـ/الإيرادات المتنوعة (حسب تاريخ الرد).

ثم يلغى القيد النظامي:

... من حـ/ الأعمال والخدمات المدفوع عنها أمانة مقدماً.

... إلى حـ/ الأمانة المدفوعة مقدماً لـ.....

أما الحالات التي لا تكون فيها قيمة الأمانة محددة في بنود الاستخدامات (كما في حالة الأمانة المدفوعة مقدماً لهيئة البريد لسداد أذون الصرف المسحوبة عليها) تجرى بدون قيود نظامية كما سبق أن أوضحنا.

4- الاعتمادات النقدية المفتوحة بالخارج

عند فتح اعتماد نقدي وتحويلات نقدية بالخارج يثبت قيد نظامي لمراقبة حركة الاعتماد كما يلي:

(بكامل القيمة):

... من حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات وتحويلات نقدية بالخارج.

... إلى حـ/ الأعمال والمشتريات والخدمات

المفتوح عنهما اعتمادات وتحويلات نقدية بالخارج.

وعند الانتهاء من غرض الاعتماد أو التحويل النقدي يتم تسوية قيمة الاعتماد مع بنود الاستخدامات في حدود ما تسمح به الموازنة في السنة المالية كما سبق أن ذكرنا وبعد ذلك يلغى القيد النظامي السابق كما يلي:

(بكامل القيمة):

... من حـ/ الأعمال والمشتريات والخدمات

المفتوح عنها اعتمادات وتحويلات نقدية

بالخارج.

... إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات وتحويلات نقدية بالخارج.

5- الأصول الثابتة المملوكة للوحدة الإدارية:

تسهيلات لحصر الأصول المملوكة للوحدات الإدارية تتم المعالجة المحاسبية لاقتناء الأصول الثابتة وتجهيزها وتكوينها لدى الغير على النحو التالي:

أ- عند شراء الأصل الثابت:

1- استخراج شيك:

... من حـ/ الاستخدامات (بند...).

... إلى حـ/ الشيكات.

2- قيد نظامي لمراقبة حركة الأصل:

... من حـ/ الأصول (نوع الأصل).

... إلى حـ/ المال العام الممثل في أصول.

ب- تجهيز الأصل الثابت وتكوينه لدى الغير:

- عند سداد دفعات للوحدة التي تتولى تكوين وتجهيز الأصل الثابت:

... من حـ/ الاستخدامات (بند...).

... إلى حـ/ الشيكات.

- قيد نظامي لمراقبة حركة الدفعات المسددة:

... من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ.

... إلى حـ/ المال العام الممثل في أصول.

- وعند إتمام إنشاء الأصل الثابت يجرى القيد النظامي التالي:

... من حـ/ الأصول (نوع الأصل).

... إلى حـ/ مشروعات تحت التنفيذ.

في آخر كل سنة مالية وفي خلال فترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من نهاية هذه السنة يتم إعداد الحساب الختامي باعتباره يمثل المرحلة الأخيرة من مراحل الدورة المحاسبية في الوحدات الحكومية.

والحساب الختامي لهذه الوحدات المشار إليها عبارة عن قائمة تتضمن الاستخدامات والإيرادات الفعلية خلال السنة المالية المنتهية مقارنة بالاستخدامات والإيرادات المقدرة وفقاً لأبواب الموازنة العامة.

وتحدد وزارة المالية بكتابها الدوري في كل سنة مالية موعد تقديم الحساب الختامي والتعليمات والقواعد التي يتم على أساسها إعداده هذا بالإضافة إلى بيان الجداول المرفقة بالحساب الختامي و؟؟؟ تعكس حركة الاستخدامات والإيرادات الفعلية وحسابات التسوية المدينة والدائنة.

وفي بادئ الأمر يتم فحص الحساب الختامي من مندوبي وزارة المالية بالوحدات الحكومية وإبداء الملاحظات بشأنه والتوقي عليه قبل تقديمه إلى الإدارة العامة للحساب الختامي بوزارة المالية في الموعد المحدد.

وتتضمن تعليمات وزارة المالية البيانات المطلوبة والخاصة بعناصر الحساب الختامي التفصيلية ومن هذه البيانات:

1- بالنسبة للاستخدامات: تتضمن تعليمات وزارة المالية بالنسبة لها توضيح ما يلي:

- الاعتمادات الأصلية والإضافية المخططة بالموازنة لكل عناصر الاستخدامات.

- الاستخدامات الفعلية.

- تحديد الفروق بين الاعتمادات المخططة، والاستخدامات الفعلية وبيان أنواع هذه الفروق وبيان التجاوزات (أو الوفورات) وأسباب كل منها.

2- **بالنسبة للإيرادات:** يتم توضيح العناصر التالية بشكل تفصيلي:

- الإيرادات المقدرة والواردة بالموازنة.

- الإيرادات المحصلة فعلاً.

- الفروق ونوعها بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية مع بيان الأسباب التي أدت إليها، كذلك الأسباب التي أدت إلى التأخير في التحصيل والإجراءات المتخذة لتحصيله.

- بيان المتحصلات التي تخص سنوات سابقة وأضيفت للإيرادات الخاصة بالسنة المالية المنتهية.

- بيان بالمتحصلات من الوحدات الحكومية الأخرى وكذلك من وحدات القطاعين العام والخاص.

3- **الحسابات الجارية المدينة:** وبخصوص هذه الحسابات يتم إعداد كشوف تفصيلية تتضمن ما يلي:

- أرصدة الحسابات الجارية المدينة أقل من 100 ج.

- أرصدة الحسابات الجارية المدينة أكبر من 100 ج.

- أرصدة السلفة المستديمة.

- باقي أرصدة الحسابات المدينة في نهاية السنة المالية.

4- **الحسابات الجارية الدائنة:** وتتضمن التعليمات ضرورة توضيح ما يلي:

- أرصدة التأمينات النهائية في نهاية السنة المالية.

- أرصدة الحسابات الجارية الدائنة أقل من 100 ج.

- أرصدة الحسابات الجارية الدائنة أكبر من 100 ج.

- تحليل الأرصدة الباقية للحسابات الدائنة في نهاية العام.

5- **الحسابات تحت التسوية:** تتضمن التعليمات إعداد الكشوف التالية:

- كشف برصيد حـ/ النقدية تحت التسوية.

- كشف برصيد حـ/شيكات تحت التحصيل.

6- **الحسابات النظامية:** تتضمن التعليمات إعداد الكشوف والجدول التي توضح حركة أرصدة ما يلي:

- الديون المستحقة للحكومة.

- السلفة المؤقتة.

- المبالغ المدفوعة مقدماً.

- المال العام الممثل في أصول.

- الكفالات.

وتتطلب التعليمات المشار إليها أيضاً علاوة ما سبق أن ترفق مع الحساب الختامي للوحدة الحكومية المرفقات التالية:

- محاضر جرد الخزائن.

- محاضر جرد المخازن والعهد.

- كشف بالأصول التي تمثل استثماراً للمال العام.

- صورة من كشف حساب البنك المركزي في نهاية السنة المالية.

- صورة من الشهادات والمصادقات الواردة من جهات أخرى مؤيدة لصحة البيانات الواردة بالدفاتر والحسابات الخاصة بالوحدة الحكومية كالشهادات الواردة من البنوك فيما يتعلق بخطابات الضمان والاعتمادات المستندية المفتوحة بالخارج.

- صورة من القرارات المرخصة للوحدة الحكومية بعقد القروض أو السلف وتاريخ كل منها وحركة هذه القروض أو السلف حتى نهاية السنة المالية.

القسم الثانـي

الموازنة العامة للدولة

- الباب الثالث: مفهوم وطبيعة الموازنة العامة للدولة
- الباب الرابع: الموازنة العامة للدولة في مصر
- الباب الخامس: مدخل مقترح لتطوير الموازنة العامة في الدول النامية بهدف ترشيد الإنفاق العام

الباب الثالث

مفهوم وطبيعة الموازنة العامة للدولة

الفصل الأول: المفهوم والطبيعة

الفصل الثاني: تطور اتجاهات الموازنة العامة

الفصل الأول: مفهوم وطبيعة الموازنة العامة

خلال هذا الفصل سنتناول أبعاد الموازنة العامة بالتفصيل لتوضيح مفهومها وطبيعتها وقواعد إعدادها وأسس تبويب عناصرها (من استخدامات وموارد).

وسنتناول في هذا الفصل مبحثين:

المبحث الأول: مفهوم وطبيعة الموازنة العامة.

المبحث الثاني: قواعد إعداد وتبويب الموازنة العامة.

المبحث الأول: مفهوم وطبيعة الموازنة العامة للدولة

مفهوم الموازنة العامة للدولة:

يمكن أن نحدد هذا المفهوم بأنه بيان تقديري ومعتمد عن النفقات العامة والإيرادات العامة للدولة عن فترة مالية مقبلة غالباً ما تكون سنة.

ويمكن من زاوية أخرى تحديد هذا المفهوم بأنه توقع وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن فترة مقبلة غالباً ما تكون سنة.

والتوقع يعني تقدير المبالغ المنتظر تحصيلها من مصادر الإيرادات العامة المختلفة، والمنتظر إنفاقها خلال الفترة التي يتناولها هذا التقدير وغالباً ما تكون سنة.

ولا يقتصر التوقع -أو التقدير- على الناحية الحسابية بل يمتد ليشمل اتجاهات السياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للدولة، وكذلك يمتد إلى نطاق تنفيذ سياسات الدولة في الإنتاج والتوزيع.

وعلى ذلك كما سنرى فإن الموازنة العامة مرآة تكشف عن جوانب الحياة الاقتصادية في المجتمع وتعبر عن هيكل وفلسفة النظام الاقتصادي السائد وتصبغ بصبغته وتتحرك في اتجاهاته.

أما الإجازة فتعني حق البرلمان في الموافقة على توقعات الحكومة في الدول الديمقراطية بصفته السلطة التشريعية من جهة، وممثلاً عن الشعب ومعبراً عن آرائه من جهة أخرى.

وفي هذا المعنى ينص دستور مصر على[1] «يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نافذة إلا بموافقته عليها».

ارتباط الموازنة العامة بفلسفة النظام الاقتصادي:

سبق أن ذكرنا أن الموازنة العامة مرآة تعكس مجريات الحياة الاقتصادية لذا كان لها دور في تصوير النظام الاقتصادي السائد في المجتمع مهما اختلفت فلسفة هذا النظام.

فمثلاً التطور الذي حدث في طبيعة وظيفة الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة (أو دولة السيادة) إلى الدولة المتدخلة بقصد توجيه النشاط الاقتصادي ثم إلى الدولة المنتجة انعكس أيضاً على هيكل الموازنة العامة باعتبارها أداة من أدوات التعبير عن النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

(1) المادة 115 من الدستور المصري الصادر عام 1971.

ومن ثم فإن الموازنة العامة في الدول الرأسمالية حيث اتساع نطاق القطاع الخاص تعبر عن تحركات الدولة في المجال المرسوم لها والذي تعتبر أقل حركة منها في الدول الاشتراكية أو دول التخطيط الشامل.

بينما نرى في الدول النامية والتي تتبع ما نطلق عليه بالنظم الانتقالية دوراً متميزاً للدولة حيث أن ضرورة التنمية استدعت خلق قطاع عام قوي وقادر على تغيير شكل الحياة الاقتصادية والإسراع في عملية التنمية ومن هنا كان دور الموازنة العامة للدولة دوراً كبيراً في التعبير عن خطة الحكومة -من خلال القطاع العام - لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وإذا كان التخطيط الاقتصادي هو الأسلوب الحتمي والضروري لتنظيم عمليات النشاط الاقتصادي بغض النظر عن طبيعة النظام الاقتصادي السائد (رأسمالي أو اشتراكي) فإن دور الموازنة العامة يساير هذا التخطيط الاقتصادي ويتلازم معه باعتبار أن الموازنة العامة تدور في ذلك تحويل الموارد القومية من مجال لآخر وفقاً لقرارات الحكومة.

وهذا الارتباط بين الموازنة العامة للدولة والخطة الاقتصادية مستمد من الأمور التالية:

- الارتباط الزمني بين الموازنة العامة والخطة الاقتصادية:

فالخطة الاقتصادية تكون إما طويلة أو متوسطة أو قصيرة الأجل (سنوية) بحيث تشكل الخطة المتوسطة والخطة قصيرة الأجل جزءاً مكملاً وتركيباً فرعياً من الخطة طويلة الأجل.

وعلى ذلك ترتبط الموازنة العامة بالخطة قصيرة المدى لأن كل منهما سنوية ويمكننا أن نقول في هذا المجال أن الموازنة العامة هي البرنامج المالي للخطة الاقتصادية عن سنة.

- الارتباط العضوي بين الموازنة العامة والخطة الاقتصادية:

فالخطة الاقتصادية يشترط توازنها من ثلاث نواحي:

التوازن العيني - التوازن المالي - التوازن النقدي.

إذاً فالموازنة العامة هي التي تعبر عن التوازن المالي للخطة الاقتصادية عن سنة باعتبار أن هذا التوازن المالي ما هو إلا عملية تقدير لعناصر النفقات اللازمة لتنفيذ خطة عينية وتوفير الموارد اللازمة لتمويل تلك النفقات.

التفرقة بين الموازنة العامة وغيرها من الموازنات:

تكون الموازنة العامة طبيعية خاصة بها ونجعلها تختلف عن:

- ميزانية الوحدات الاقتصادية.

- الميزانية القومية.

- الحساب الختامي للدولة.

- فميزانية الوحدات الاقتصادية عبارة عن بيان أو قائمة بحقوق وموجودات خاصة بهذه وحدات والالتزامات التي عليها في لحظة سكون افتراضية، وتضم أرصدة حسابات هذه الحقوق والالتزامات وفق قواعد وفروض محاسبية معينة ويتضح من هذا التعريف أنها تختلف عن الموازنة العامة حيث أن الأخيرة تعبر عن تقديرات لما يتوقع إنفاقه وتحصيله من نفقات وإيرادات عامة في فترة مالية

مقبلة (غالباً ما تكون سنة) بالإضافة إلى ضرورة إجازة وموافقة السلطة التشريعية على هذه التقديرات.

- والميزانية القومية تعبر عن تقديرات النشاط الاقتصادي للبلد في مجموعه وفي مختلف قطاعات الاقتصاد القومي خلال فترة معينة غالباً ما تكون سنة.

إذاً الميزانية القومية أشمل وأعم من الموازنة العامة حيث أن الأخيرة تستلزم موافقة السلطة التشريعية عليها وتتضمن ما يخص القطاع الحكومي فقط من نفقات وإيرادات بينما الأولى وهي الميزانية القومية تعبر عن نشاط القطاعات الاقتصادية الأخرى وعلاقاتها الداخلية والخارجية.

- بينما أخيراً الحساب الختامي يعبر عن ما تم إنفاقه فعلاً من نفقات وما تم تحصيله فعلاً من إيرادات خلال فترة سابقة غالباً ما تكون سنة ويلاحظ عليه:

- أن مبالغه فعلية بينما مبالغ الموازنة العامة مبالغ تقديرية.

- يختص فترة مالية ماضية بينما الموازنة العامة تخص فترة مالية مستقبلة.

المبحث الثاني: قواعد إعداد وتبويب الموازنة العامة

يتم إعداد الموازنة العامة للدولة وفق عدة قواعد من هذه القواعد:

- وحدة الموازنة.

- سنوية الموازنة.

- عمومية الموازنة.

- توازن الموازنة.

1- وحدة الموازنة:

ويقصد بهذه القاعدة إدراج كافة النفقات العامة والإيرادات العامة المقدرة في موازنة واحدة.. أي يقصد بها أيضاً عدم وجود أكثر من موازنة واحدة للدولة وذلك لسهولة عرض وبيان المركز المالي للدولة وبسهولة بيان الفائض أو العجز في الموازنة وطرق تمويل العجز (إن وجد) كذلك فإن وحدة الموازنة العامة يجعل من السهل ممارسة السلطة التشريعية للرقابة على الموازنة العامة.

وبالرغم من أهمية قاعدة «وحدة الموازنة» إلا أن هناك استثناءات ترد على هذه القاعدة منها:

أ- الميزانيات غير العادية: وهي التي تشمل نفقات غير عادية كنفقات الحروب أو التسليح والتي تتطلب تغطيتها بإيرادات غير عادية تتمثل في القروض والإصدار النقدي الجديد (التضخم).

ب- الميزانيات المستقلة: وهي الميزانيات[1] التي تخص بعض المرافق العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة والتي يكون لها مالية مستقلة عن مالية الدولة «كميزانية الجامعات».

(1) لم يأخذ الشرع المالي المصري بفكرة الميزانيات المستقلة على إطلاقها وإنما أخذ بمبدأ خضوع هذه الميزانيات المستقلة للأحكام الخاصة بالموازنة العامة.

ج- الميزانيات الملحقة: وهي ميزانية إحدى المصالح الحكومية والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة رغبة من المشرع في أن تتحرر هذه المصالح من قيود النظم المالية الذاتية دون الاستهانة بمالية الدولة[1] وفي مصر لم يعد في الوقت الحاضر هذا النوع من الميزانيات الملحقة (ابتداء من السنة المالية 1963-1964).

2- سنوية الموازنة:

تختص كما قلنا الموازنة العامة بفترة مالية مستقلة غالباً ما تكون هذه الفترة سنة وقد اختبرت هذه الفترة نظراً لأن حسابات الدخل القومي والتي تعد وثيقة الصلة بالموازنة العامة تعد عن سنة كذلك فإن فترة (السنة) تلائم ظروف الإنفاق والتحصيل التي قد تتفاوت خلال السنة أو تتكرر كل سنة، كذلك فإن هذه الفترة تكون مفيدة لزيادة فاعلية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة.

وفي مصر[2] نص الدستور على تحديد مدة الموازنة العامة بسنة وترك للقانون مهمة تحديد بداية ونهاية السنة المالية[3].

3- عمومية الموازنة:

يقصد بالعمومية أن تشمل الموازنة العامة على كافة الإيرادات العامة والنفقات العامة بحيث:

---

(1) د. سيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، 1975، (ص484).

(2) المادة 115 من الدستور الصادر في عام 1971.

(3) تبدأ السنة المالية في أول يوليو من كل عام ابتداء من موازنة 1980/1981.

أ- لا يسمح بالمقاصة بين نفقات مصلحة وإيراداتها وبهذا المعنى يمكن القول بأن هناك طريقتين لإعداد الموازنة: طريقة الميزانية الإجمالية، وطريقة الميزانية الصافية.

ففي الموازنة الإجمالية: تدرج الإيرادات والنفقات كل على حدة مهما كان حجم أي منهما ونتيجة لذلك لا يسمح بخصم أي نفقة من الإيرادات.

وفي الموازنة الصافية: يسمح لبعض المرافق بأن تخصم نفقاته من إيراداته وتدرج الصافي بالموازنة (كبعض المصالح العامة التي تحقق إيرادات عامة في صورة ضرائب أو رسوم وتتحمل في سبيلها بعض النفقات العامة).

وفي مصر استقر الرأي على اتباع طريقة الموازنة الإجمالية أي عدم المقاصة بين نفقات أي مصلحة وإيراداتها.

ب- عدم تخصيص أي مورد من الإيرادات العامة أو عدم توجيهه لإنفاق معين... أي أن الإيرادات تعتبر وحدة واحدة تستخدم في تغطية كل نواحي الإنفاق الواردة بالموازنة العامة.

وعدم التخصيص هذا يؤدي إلى إحكام الرقابة على كل من أوجه الإنفاق ومصادر الإيرادات بالإضافة إلى عدم إسراف المصالح الحكومية في تقدير نفقاتها إذا ما خصصت لها موارد معينة.

وفي مصر توجد بعض الاستثناءات على «عدم التخصيص» منها:

- تخصيص نسبة من رسوم النقل بالسيارات العامة للركاب في الأقاليم لصيانة الطرق العامة.

- تخصيص إيراد رسم النظافة والذي تفرضه المجالس المحلية كنسبة من قيمة الإيجارات الشهرية للمساكن للإنفاق على أعمال النظافة.

4- توازن الموازنة:

ربط الفكر المالي الحديث توازن الموازنة العامة بالتوازن الاقتصادي العام سواء على المستوى المحلي أو المستوى العالمي. بمعنى أن السياسة المالية يمكن التحقق من سلامتها لا عن طريق تساوي جانبي الموازنة (استخدامات وموارد) بل من خلال حدوث توازن اقتصادي عام من خلال الميزانية القومية.

وعلى هذا استخدمت الدول -سواء النامية أو المتقدمة- التمويل التضخمي (باستحداث عجز في الميزانية) في تمويل عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولكن (بجرعات) منشطة مؤقتة تكفي لتنشيط الطلب الفعلي وبالتالي يحدث التوازن الاقتصادي الكلي.

الفصل الثاني: تطور اتجاهات الموازنة العامة للدولة

مرت اتجاهات الموازنة العامة للدولة بثلاث مراحل [1]:

- **مرحلة موازنة الرقابة:** عندما كان الهدف الأساسي من الموازنة العامة للدولة يتلخص في الرقابة على الإنفاق الحكومي والرقابة على الإيرادات الحكومية والمحافظة عليها من الضياع.

- **مرحلة موازنة الإدارة:** وفي خلال هذه المرحلة تلخص الهدف الرئيس للموازنة العامة للدولة في قياس كفاءة البرامج والأنشطة الحكومية.

- **مرحلة موازنة التخطيط:** وفي هذه المرحلة أصبحت الموازنة العامة للدولة تعكس الخطوات التمهيدية لعملية التخطيط الاقتصادي[2] من خلال موازنة البرامج والتخطيط والتي ترتكز على الاقتصاد والمفهوم الكمي ونظم التحليل.

وفي بداية السبعينات بدأت الموازنة العامة للدولة تأخذ شكلاً جديداً وتدخل مرحلة الموازنات الصفرية.

المبحث الأول: الموازنة العامة التقليدية

---

(1) Auen Schick, "The Road To PPS: The Stages Budget Reforme", Pudlic adminstiation Rcviw, December 1966, PP, 235.

(2) منصور ياسين، «الاتجاهات الحديثة في تعداد الموازنات العامة للدولة وضرورة استخداماتها في الجمهورية العربية اليمنية» -بحث قدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية التجارة والاقتصاد بصنعاء- 8 أبريل 1986 (ص2).

تأسس فلسفة الموازنة العامة التقليدية على اعتبار أن هذه الموازنة بيان أو قامة مقننة توضح مصادر الأموال المتاحة للإنفاق العام بحيث لا يتعدى القائمون بالإنفاق الحدود المسموح بها للصرف.

ويعتبر هذا الاتجاه التقليدي للموازنة العامة في أول مراحل تطورها جعل من الموازنة العامة للدولة:

- بيان بمصادر الأموال المتاحة أو المقدرة للإنفاق العام.

- أداة للرقابة لأنها تضع حدوداً لصلاحيات الصرف.

ويرى البعض[1] بأن السبب الرئيسي في ظهور الموازنة العامة للدولة في شكلها الرقابي – أو التقليدي إلى ضعف أساليب الرقابة الداخلية على مستوى الوحدات الحكومية في هذه المرحلة بشكل لا يمكن الاعتماد عليه في الرقابة على المال العام.

ونلاحظ على الموازنة التقليدية أو موازنة الرقابة ما يلي:

1- لا تعالج مشاكل التخطيط طويل الأجل فهي تبتعد عن دراسة المشروعات التي يزيد عمرها عن سنة وينصرف اهتمامها على أحداث وقعت في الماضي.

2- لا تهتم بقياس كفاءة استخدام الموارد في الفترة السابقة أو قياس مدى الفاعلية في تحقيق الأهداف.

---

(1) د. محمد عبد الشكور حجازي،مرجع سابق (ص19-21).

3- يتم تقسيم الإنفاق العام تقسيماً نوعياً وفقاً للغرض من الإنفاق العام.

ولذلك فشلت الموازنات التقليدية في أداء دورها في عملية التخطيط والاهتمام بكفاءة تخصيص واستخدام المال العام، علاوة على أنها لم توضح للمسئولين كيفية الحكم على أداء وتحقيق الأهداف القومية.

المبحث الثاني: موازنة الإدارة

نتيجة لتطور النشاط الحكومي وزيادة الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة وانعكاس ذلك على طبيعة وتبويب الموازنة العامة أصبح من الضرورة إدخال الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة خاصة بعد التقدم الذي حدث في مجال النظم المحاسبية وظهور أجهزة الرقابة منفصلة عن جهاز الموازنة وبالتالي تحول اهتمام أجهزة الموازنة من الرقابة على بنود الإنفاق إلى التركيز على ضرورة إدارة البرامج والأنشطة الحكومية على أسس علمية متقدمة ومتطورة.

وفي بداية عام 1950 تركزت دراسة الموازنات العامة على الخدمات الحكومية المؤداة بدلاً من الرقابة المجردة على الإنفاق وعرف هذا النوع من الموازنات بموازنة البرامج والأداء.

وقد أشار البعض[1] إلى أن استخدام موازنة البرامج والأداء قد حقق نتائج أفضل في أداء الخدمات الحكومة وحقق رقابة أفضل على كل أوجه الأداء في مراحل الموازنة.

وقد أوصت الأمم المتحدة عام 1959 باستخدام موازنة البرامج والأداء كوسيلة لتسهيل البرمجة في القطاع الحكومي ورفع الكفاءة في تنفيذ الواجبات المرتبطة به[2].

وموازنة الأداء لها طبيعة متميزة تظهر ملامحها فيما يلي:

التقديرات التي تتكون منها تتم على أسس علمية حيث يجزأ برنامج العمل المراد إنجازه إلى وحدات أداء ثم يحدد ما يحتاجه هذا الأداء فعلاً بصورة معيارية تؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية القومية.

2- يتم التبويب في موازنة الأداء على أساس التبويب النوعي ثم من خلال هذا التبويب تقوم الوزارات والمصالح والإدارات - الحكومية بإعداد برامج عمل وفقاً لما حدد لها من اختصاصات وكل برنامج يشمل عدداً من الأنشطة، وكل نشاط يشمل عدداً من وحدات الأداء حتى ينتهي التبويب داخل الموازنة بالتبويب وفقاً للأنشطة والمشروعات وعلى ذلك يتبين أنه لا يمكن تطبيق موازنة الأداء

---

(1) Casio's San Pedro, dr' "Befovmance Budgeting Philppines", Comdina Pulllc Administation, V l, September 1963, P. 75.

(2) United Nations, "Repot of the work Shld On Budgeting Sification and Managemenk in Sout Africa" Rep (emer 1962 P4.)

إلا إذا كانت الأعمال التي يجب أن يتم أداؤها محددة ومخططة مقدماً على أساس أنه يمكن تقسيمها إلى برامج كل برنامج منها يشمل مجموعة أنشطة (أو وحدات أداء).

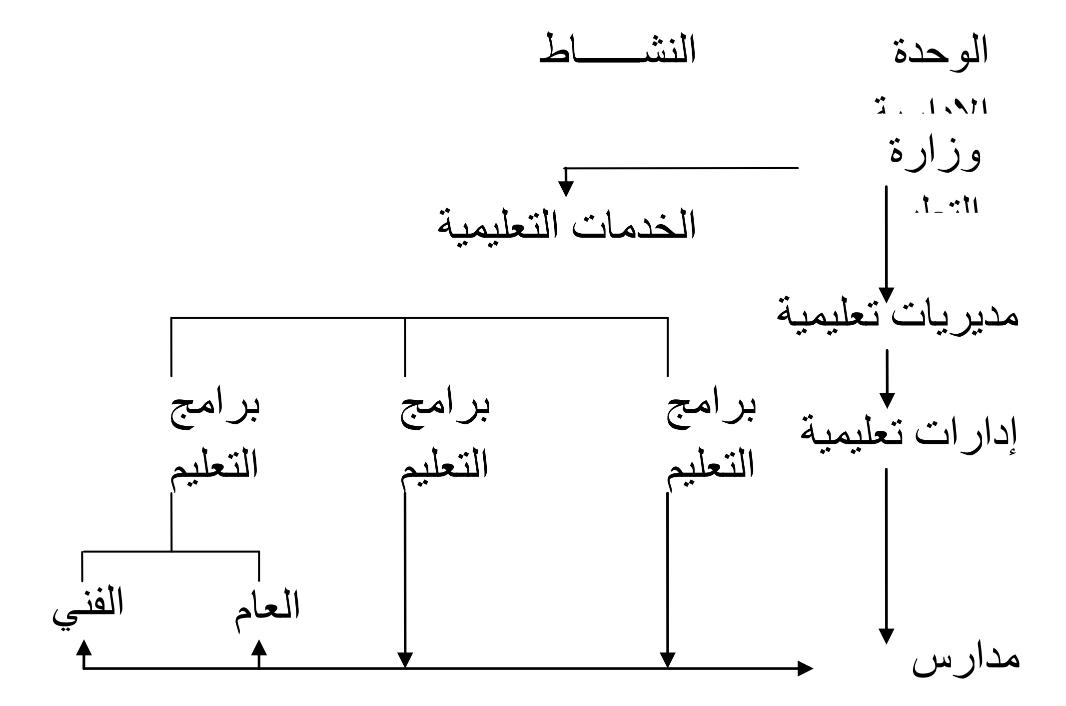
الفرق بين موازنة البرامج وموازنة الأداء(1):

ينطوي مفهوم موازنة البرامج على أنها تقدير وتنبؤ لتكلفة البرامج والأنشطة التي يكون لوحدات القطاع الحكومي سلطة تنفيذها. ويتم ها التقدير عن سنة مالية مقبلة.

أي أن موازنة البرامج تشمل تقدير تكلفة برنامج ذي أنشطة محددة بينما نجد موازنة الأداء تعبر عن موازنة أصغر وحدة حكومية.

إذن موازنة الأداء أقل من مستوى موازنة البرامج وذلك يظهر في الشكل التالي:

(1) د. بشير عبد العظيم البنا، «محاضرات في المحاسبة الحكومية» مكتبة الجلاء –المنصورة- 1982 (ص19).



وفي جمهورية مصر العربية بدأت الدعوة إلى استخدام موازنة البرامج والأداء ابتداء من موازنة السنة المالية 57-1958 حين أشار منشور وزارة المالية رقم (1) عام 1957 على مبادئ إعداد هذه الموازنة التالية:

- أن يكون إعداد التقديرات على أساس برنامج موضوع محدد المعالم والأهداف وبحيث تظهر الأعمال من حيث الكمية، والوقت، والتكاليف وإمكانية التنفيذ في الوقت المحدد.

- أن يكون هذا الإعداد مبنياً على السياسة العامة للدولة، والقواعد الحكومية المقررة وفقاً لما يحتاج العمل من موظفين، وكفاءة العاملين وطريقة تنظيم العمل.

وابتداء من منشور وزارة المالية الصادر عن موازنة السنة المالية 70-1971 تحدد وزارة المالية معالم معينة لتطوير الموازنة العامة للدولة من هذه المعالم:

- تحويل الموازنة من موازنة اعتمادات أبواب وبنود إلى موازنة برامج تبين اقتصاديات هذه البرامج من تكلفة وعائد.

الاتجاه إلى الأساليب الكمية في تقدير الاعتمادات حتى يتسم هذا التقدير بالدقة والموضوعية.

- الاستمرار في الاتجاه إلى موازنة الأداء ومعنى ذلك اعتماد الموازنة العامة على تحديد التنظيم الإداري لوحدات الجهاز الإداري للدولة بقصد التوصل إلى مراكز النشاط الرئيسية والفرعية وتحديد الاعتمادات المالية لكل نشاط ودراسة العلاقة بين تكلفة هذا النشاط وحجمه.

المبحث الثالث: مرحلة موازنة التخطيط

وعندما أصبح التخطيط الاقتصادي أسلوباً علمياً للتأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة لخدمة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية أصبح الاعتماد على موازنة البرامج والأداء لا يعني بحاجة الأجهزة التخطيط -في كافة المستويات- من البيانات والدراسات العلمية والتي من خلالها يتم اتخاذ قرارات اختيار وتوجيه الموارد الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يسمى بموازنة التخطيط.

ويقصد بها استخدام الموازنات التقديرية سواء في المجال الحكومي أو في مجال القطاع الاقتصادي كأداة لتوليد تيار مستمر ومتصل

من البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على المستوى القومي.

ويمثل هذا الاتجاه التخطيطي أحدث مراحل تطور الموازنة العامة ويعرف باسم
.(P P B S)

أي نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ويهدف هذا النظام في المقام الأول إلى خدمة وظيفة التخطيط وربط هذه الوظيفة بوظيفة الموازنة العامة،وقد ساعدت العوامل التالية إلى ظهور هذا النظام[1]:

1- ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي الكلي والجزئي في تقرير ورسم السياسات المالية وسياسات الموازنة.

2- استخدام مدخل تحليل النظم وربط التكلفة بالمنفعة أو العائد لتوفير البيانات والمطلوبات على أسس دقيقة وموضوعية وتسهيل مهمة متخذي القرارات على المستوى القومي.

3- اتجاه كثير من الدول إلى إدماج الموازنة العامة في الخطة القومية بشكل تدريجي.

---

(1) د. عماد الشربيني، مرجع سابق، (ص43).

ونظام التخطيط والبرمجة والموازنة لاستخدام الموازنات العامة بهدف اتخاذ أفضل القرارات الخاصة باختيار وتوجيه الموارد المتاحة (المادية والمالية والبشرية) لتحقيق أهداف النظام المالي للحكومة من خلال تطوير وتقديم المعلومات بشكل دقيق ومستمر لمعظم الاتجاهات البديلة للإنفاق.

ويتميز الأسلوب بما يلي:

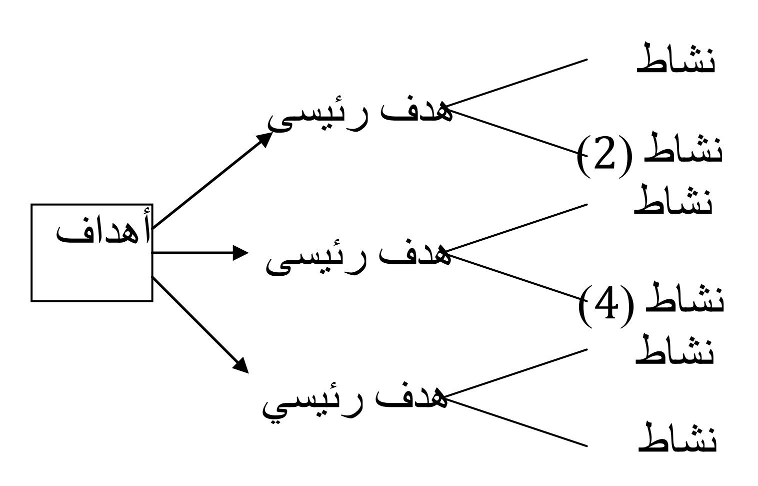
- تحديد الأهداف الرئيسية للحكومة.

- التقدير العلمي لعناصر الموازنة العامة.

- تحليل البدائل على أساس علمي ومنظم بحيث يتكون نظام التخطيط والبرمجة والموازنة من العناصر التالية:

أولاً: المسار التقاطعي لهيكل برنامج الحكومة:

أي بعد تحديد الأهداف الرئيسية للحكومة يتم تجميع الأنشطة الحكومية في مجموعات متجانسة تساهم كل مجموعة منها في تحقيق هدف معين من أهداف الحكومة أي:



ثانياً: البرنامج المتعدد السنوات والخطة المالية:

يلاحظ أن الخطة القومية والتي تعبر عن السياسة الاقتصادية والاجتماعية في مختلف النواحي تشمل جزئين:

الأول: الجزء المالي للخطة وتشكل جميع التكاليف التي ترتبط بتنفيذها.

الثاني: البرنامج المحدد المطلوب تحقيقه كمخرجات للخطة القومية والذي يحدد بصفة واضحة:

- معايير لتقييم النتائج المستهدفة والمحققة.

- نطاق وحجم البرنامج زمنياً وقطاعياً وجغرافياً.

ثالثاً: تحليل البرنامج:

أن التحديد المنظم وتحليل الوسائل البديلة التي يمكن من تحقيقه أهداف القطاع الحكومي يعتبر أساس لنظام التخطيط والبرمجة و الموازنة ويشمل هذا التحليل محاولة عملية للتوفيق بين الأهداف الأساسية للنشاط الحكومي والبدائل الرئيسية المتاحة باختيار أفضل هذه البدائل وفي حدود المتاح منها.

رابعاً: تحديث البرنامج:

أي أن هذا البرنامج لا بد وأن يلاحق تيار الأحداث المعاصرة ويتجاوز معه ومن هنا لا بد أن يتسم النظام الموضوعي بالاستجابة السريعة للاحتياجات المتغيرة وبشكل علمي ومدروس.

ويلاحظ أن هذا النوع من الموازنات لا يختلف في جوهره عن موازنتي البرامج والأداء إلا أنه يقوم على أحداث تغييرات أساسية في الموازنات التقليدية.

ويعيب هذا الأسلوب صعوبة الحصول على مقاييس كمية لتحليل العديد من البرامج الاقتصادية والاجتماعية.

المبحث الرابع: الموازنة على الأساس الصفري ZERO BASE BUDGETS

في محاولات لتطوير إعداد الموازنة العامة بهدف ترشيد الإنفاق العام ظهر أسلوب الأساس الصفري في إعداد هذه الموازنة خاصة بعد ظهور بعض الانتقادات[1] التي وجهت للموازنات التي تعتمد على أرقام الموازنات السابقة في إعداد موازنة الأعوام التالية.

وبتأسيس أسلوب «الأساس الصفري» على قيام كل[2] وحدة حكومية بإعداد برامج جديدة لنشاطها كأنها تبدأ للمرة الأولى أو من الصفر، حيث تم إقرار مجموعة من الأنشطة والبرامج في شكل متكامل جديد.

---

(1) Lewis V,B. "Toward A Theory of Budyetrnj" Pulles Adminis station Revicw, (Vol. 12. No 1 Wine, 1952).

د. منصور ياسين، مرجع سابق.

(2) للتوسع راجع: أ – د. محمد عصام الدين زايد، «استخدم أسلوب الموازنة على الأساس الصغرى في حفظه تكلفة الخدمات»، المجلة المصرية للدراسات التجارية – كلية التجارة جامعة المنصورة العدد الأول 1979.

وبالتالي يتيح هذا الأسلوب -عند تطبيقه بدقة- الفرصة لتصبح مسار سياسات الوحدة الحكومية بشكل تفصيلي ومستمر والعمل على تفادي تكرار الأخطاء التي وقعت في السنوات السابقة.

وعلى هذا يهتم هذا الأسلوب بتطبيق الأساليب العلمية والمحاسبية في تطوير جانب واحد من جانبي الموازنة وهو جانب النفقات العامة دون جانب الإيرادات العامة ومن الأساليب المستخدمة في هذا المجال أسلوب التكلفة والعائد، وأسلوب برمجة الأهداف وأسلوب المباريات وغيرها من أساليب بحوث العمليات.

ويتم إعداد الموازنة العامة باستخدام الأساس الصفري وفقاً للمراحل التالية:

1- تعريف وحدات القرار:

تمثل وحدة القرار البرامج الرئيسية -أو الفرعية- التي تكون في مجموعها جانب النفقات الجارية في موازنة الوحدة الحكومية. وبحيث تكون هذه البرامج في مجموعها ترجمة مالية لبرنامج عمل[1] مقترح تنفيذه بواسطة الحكومية ويشترط في وحدة القرار:

- أن يكون لها مدير مسئول عن تنفيذ المهام في هذه الوحدة.

- أن يكون من الممكن قياسها أو تعريفها.

- أن يكون لها أهداف يمكن قياسها وتعريفها.

---

(1) د. محمد عبد الشكور حجازي، مرجع سابق، (ص92).

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لإحدى إدارات التربية والتعليم ومن خلاله يمكن اختيار وحدة القرار.

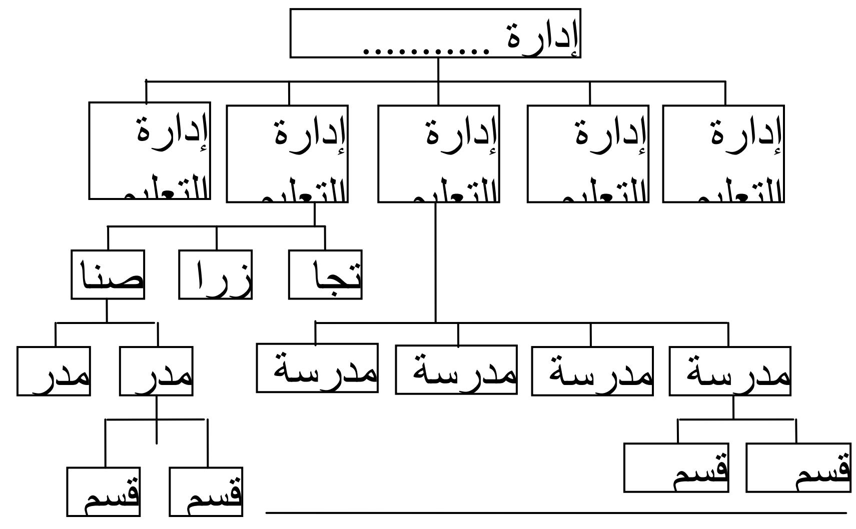
فإذا كانت الإدارة التعليمية المختصة تشرف على 40 مدرسة ثانوي عام تتكون كل مدرسة من قسمين فيكون مجموع وحدات القرار 40 كم 2 كم 80 وحدة قرار للتعليم الثانوي العام في الإدارة.

2- تطوير حزمة وحدات القرار:

يوجد نوعان من حزم وحدات القرارات... الأول حزم القرار المقصورة على التبادل... ويهدف إلى تحديد أو تعريف ثلاث طرق بديلة لتنفيذ المهمة أو النشاط وذلك حتى تتمكن الإدارة من اختيار البديل الأمثل، أو قد تختار الإدارة هنا حذف الحزمة نهائياً.

أما النوع الثاني فهو حمزة القرار الإضافية ويبين هذا النوع ثلاث مستويات للجهود والتكاليف المرتبطة بها وأثرها على النشاط الذي سيتم إنجازه.

وباستخدام أسلوب شجرة القرارات يتم تحديد الطرق البديلة للقيام بالمهمة أو النشاط بمستويات جهد وتكلفة يتم اختيار البديل الأمثل، ثم يتم إعداد قائمة بحزم القرار وهي عبارة عن قائمة تحتوي على معلومات توضح البدائل المختلفة حتى يتمكن جهاز الموازنة مراجعة وترتيب المقترحات.



د.محمد عبد الشكور حجازي، مرجع

3- مراجعة وترتيب حزم القرار:

يتم ترتيب حزم القرار من حيث الأولوية بعد إتمام عملية المراجعة لهذه الحزم وعملية المراجعة غالباً ما تتم بواسطة لجنة تضع في اعتبارها عند عملية المراجعة بعض المعايير منها:

- مناسبة الحزمة للقوانين والتشريعات.

- ندرة أو وفرة الموارد المالية والبشرية لدى الوحدة الحكومية.

4- إعداد واعتماد المشروع التفصيلي لموازنة النفقات الجارية:

ويقصد بهذه المرحلة تخصيص الإيرادات العامة لتمويل الأنشطة الجارية للوحدة الحكومية وفقاً للمتطلبات التشريعية والقانونية بالدولة.

وعندما تقر السلطة التشريعية الموازنة العامة تلتزم كل وحدة حكومية بتنفيذ جزئيات القرار المعتمد في موازنة النفقات الجارية

التفصيلية والتي يمكن تقييم أداؤها -أي الوحدة- وفقاً لهذه الجزئيات المعتمدة.

الباب الرابع
الموازنة العامة للدولة
في جمهورية مصر العربية

- دورة الموازنة العامة
- أسس وكيفية الإعداد

الفصل الأول: دورة الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية

المبحث الأول: تحضير الموازنة العامة

وفي هذه المرحلة نوضح العناصر التالية:

1- السلطة المختصة بتحضير الموازنة.

2- طرق تقدير عناصر الموازنة.

3- إجراءات تحضير الموازنة.

1- السلطة المختصة بتحضير الموازنة:

الأصل أن من يقع عليه عبء تنفيذ الموازنة هو من يكون له حق تحضيرها، وعلى ذلك تختص السلطة التنفيذية (الوزراء وغيرهم) بتحضير الموازنة العامة، وهذا الاختصاص مبعثه الأمور التالية:

- يقع على السلطة التنفيذية عبء تنفيذ السياسات الاقتصادية والمالية العامة وتسيير المرافق العامة ومن ثم تكون أقدر من غيرها في تقدير احتياجات ومتطلبات تنفيذ هذه السياسات أو تسيير تلك المرافق.

- تعبر الموازنة العامة عن خطة سنوية قومية في المجالات المختلفة مما يستدعي مشاركة المسئولين عند تنفيذ هذه الخطة في إعدادها.

- القدرة على أحداث التنسيق والترابط والتكامل بين مكونات الموازنة وعناصرها.

2- طرق تقدير عناصر الموازنة:

أ- طرق تقدير النفقات العامة

لا يوجد طرق محددة لتقدير النفقات العامة عن السنة المالية المقبلة ولذا فهي تخضع للتقدير المباشر، وقد نص قانون الموازنة العامة[1] على عدة أمور يجب مراعاتها عند تقدير النفقات والإيرادات وهي:

- النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنات السابقة.

- المقاييس والأنماط (المعايير) الكمية والمالية والدراسات والأبحاث الاقتصادية التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الخطة.

- الالتزام بالمشروعات التي تتقرر في الخطة.

- موازن النقد الأجنبي التي تعدها كل وزارة مختصة في ميعاد ملائم.

وكقاعدة عامة يتم تقدير النفقات العامة تبعاً للتقسيمات التالية:

- التقسيم الإداري:

موازنة خدمات - موازنة أعمال (موازنة هيئات اقتصادية) - موازنة صندوق استثمار الودائع والتأمينات - موازنة الخزانة العامة.

- التقسيم الوظيفي:

---

(1) المادة 14 من القانون 53 لسنة 1973.

طبقاً للأنشطة التي تتولاها الدولة (الزراعة - الصناعة - التعليم - الصحة...).

- التقسيم الاقتصادي:

ويجرى التفرقة بين الإنفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي وينقسم الإنفاق الجاري إلى بابين (الأول للأجور والثاني للنفقات الجارية والتحويلات الجارية) بينما ينقسم الانقسام الاستثماري إلى بابين أيضاً (استخدامات استثمارية وتمويلات رأسمالية بالقروض والتسهيلات).

وعموماً فالنفقات العامة من ناحية تقديرها تنقسم إلى:

- نفقات محددة:

أي يمكن الوصول إلى قمتها بدقة كالمرتبات والأجور والبدلات.

- نفقات غير محددة:

ويمكن تقديرها بالاستعانة بالاتجاه العام لهذه النفقات خلال ثلاث سنوات سابقة.

ب- طرق تقدير الإيرادات العامة:

وهذه الطرق ثلاثة هي:

- طريقة حسابات السنة قبل الأخيرة.

- طريقة الزيادات السنوية.

- طريقة التقدير المباشرة.

ففي الطريقة الأولى (حسابات السنة قبل الأخيرة) ثم تقدير الإيرادات الخاصة بالسنة المالية القادمة في ضوء الإيرادات المحصلة فعلاً في آخر سنة مالية مع تعديل هذه الإيرادات وتطعيمها بالظروف التي تستجد أو تلك التي تكون غير منكر.

أما الطريقة الثانية (الزيادات السنوية) فطبقاً لها تقدير الإيرادات العامة على أساس المتوسط السنوي لإيرادات ثلاث سنوات سابقة على أن يضاف إليها زيادة معينة لتماثل الزيادة المضطردة في الدخل القومي[1] ويعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تشير في اتجاه واحد وثابت بل تعرف فترات من الرخاء والكساد الأمر الذي نجعل هذه التقديرات بعيدة عن الواقع.

أما الطريقة الثالثة (التقدير المباشر) والتي تتبعها جمهورية مصر العربية في تقدير الإيرادات العامة -تقوم على أساس تقدير هذه الإيرادات على أساس المتحصل منها في هذه السنة والسنوات السابقة عليها والاسترشاد بما سيكون عليه النشاط الاقتصادي والدخل القومي والتعديلات المرتقبة في السياسة الضريبية وغيرها من المؤثرات.

3- إجراءات تحضير الموازنة:

تمر إجراءات تحضير الموازنة في مصر بالمرحلة التالية:

---

(1) دكتور سيد عبد المولى، مرجع سابق، (ص503).

- تصدر وزارة المالية كتاباً دورياً متضمناً مجموعة القواعد والتعليمات الخاصة بتقديرات الموازنة للسنة المالية القادمة وفي ضوء السياسة العامة للدولة.

ويوضح هذا الكتاب الدوري أيضاً الجداول والقوائم التفصيلية التي يجب على الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية تحريرها.

- بعد وصول الكتاب الدوري المشار إليه إلى الوزارات يصدر كل وزير مختص قراراً بتشكيل لجنة تحضير الموازنة برأسها وكيل الوزارة للشئون المالية والإدارية وتتكون هذه اللجنة من مندوبين عن وزارة المالية (المراقب المالي) ووزارة التخطيط والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة.

- بعد أن تنتهي كل وزارة من إعداد مشروع موازنتها (متضمنة موازنات المصالح التابعة لها) ترسل هذه الموازنات إلى وزارة المالية التي تقوم بتجميعها وتضيف إليها مشروع موازنتها لتلون في المجموع مشروع الموازنة العامة للدولة.

- يناقش وزير المالية مع الوزراء مشروع الموازنة العامة للتنسيق بين الوزارات المختلفة في ضوء السياسة المالية العامة للدولة.

- يعرض مشروع الموازنة العامة للدولة على مجلس الوزراء مشفوعاً ببيان من وزير المالية لإجراء دراسات تفصيلية على هذا المشروع.

- يعرض مشروع الموازنة بعد عرضه على مجلس الوزراء على السيد/ رئيس الجمهورية وتتم موافقته عليه ثم يصدر قراراً بإحالة مشروع الموازنة على مجلس الشعب لدراسته ومناقشته ثم اعتماده.

المبحث الثاني: اعتماد الموازنة

إذا كانت الموازنة العامة تقديراً وإجازة فإن السلطة التنفيذية هي التي تقوم بعملية التقدير أثناء تحير الموازنة والسلطة التشريعية هي التي تجيزها.

وفي الدور الديمقراطية يعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة العامة من الحقوق الرئيسية المكتسبة للبرلمان في هذه الدول.

وفي جمهورية مصر العربية نصت المادة 115 من دستور سنة 1971 على حق البرلمان في اعتماد الموازنة العامة للدولة بقولها «يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نافذة إلا بموافقته عليها».

وتبدأ مرحلة الاعتماد في مصر بعرض مشروع الموازنة على لجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب والتي يعهد إليها دراسة هذا المشروع بالتفصيل وكتابة تقرير يبين فيه نتيجة هذه الدراسة، ويكون لهذه اللجنة المشار إليها الاستفسار من الوزراء والعاملين الذين اشتركوا في تحضير مشروع الموازنة.

وترفع اللجنة المذكورة تقريرها المشار إليه وبه ما تراه من تعديلات مناسبة إلى المجلس الذي يبدأ بدوره في فحص مشروع الموازنة على أساس هذا التقرير.

ويتم هذا الفحص من خلال المراحل التالية:

- المرحلة الأولى:

ويناقش فيها المجلس الموازنة مناقشة يتضح من خلالها السياسة العامة للحكومة:

- المرحلة الثانية:

وتتم فيها مناقشة الموازنة العامة للدولة بطريقة أكثر تفصيلاً بحيث تشمل مناقشتها باباً باباً ويقترع المجلس على كل باب على حدة بعد الانتهاء من مناقشته.

- المرحلة الثالثة:

يقترع المجلس على مشروع الموازنة كوحدة واحدة.

ويكون لأي من أعضاء المجلس إبداء الملاحظات على كافة بنود الميزانية وكذلك طلب إجراء تعديلات على تقديرات الموازنة، ولكن تتجه معظم الدساتير[1] على اشتراط موافقة الحكومة على التعديلات التي يطلبها المجلس على تقديرات الموازنة، ونحن مع هذا الاتجاه لأن الموازنة تعبر عن إطار متكامل للسياسات

---

(1) منها الدستور الفرنسي والدستور الإنجليزي.

الحكومية المختلفة والتي يفترض فيها الترابط والتكامل في مختلف النواحي السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

ومن هنا نص الدستور المصري[1] على أنه لا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة.

وبعد اعتماد مجلس الشعب «السلطة التشريعية» للموازنة يصدر قانون يسمى قانون ربط الموازنة يحدد به إجمالي النفقات العامة والإيرادات العامة ويرفق به جدولاًن بهما النفقات والإيرادات بشكل تفصيلي.

وفي حالة تأخير مناقشة الموازنة العامة في مجلس الشعب بحيث لم يصدر قانون الموازنة قبل بداية السنة المالية الجديدة يتم الصرف في حدود اعتمادات السنة المالية السابقة أو مشروع الموازنة أيهما أقل في حدود 12/1 من هذه الاعتمادات شهرياً بالنسبة للاستخدامات، أما الإيرادات فيتم تحصيلها حسب التعليمات واللوائح المالية الخاصة بها.

المبحث الثالث: مرحلة تنفيذ الموازنة العامة

بعد اعتماد البرلمان للموازنة تشرع السلطة التنفيذية في تنفيذها، وتعتبر مرحلة التنفيذ من أهم مراحل الموازنة ذلك لأن جهات ستقوم فعلاً بالارتباط والصرف في حدود الاعتمادات المدرجة

---

(1) المادة 114 من دستور 1971.

بالموازنة، كما سيجري تحصيل الإيرادات من المصادر المنصوص عليها فيها.

مدى سلطة الحكومة في التنفيذ:

تنفيذ الموازنة يعني القيام بإنفاق المبالغ المدرجة في الاعتمادات، وتحصيل المبالغ الواردة في إيراداتها.

فبالنسبة للإيرادات:

يلاحظ أن هذه الإيرادات ليست إلا قيمة تقريبية تقديرية ومتوقعة ولذلك قد يتم تحصيل أقل أو أكثر من القيمة المقدرة لها.

وتكتسب الحكومة الحق في تحصيل الإيرادات من خلال قوانين وقواعد تشريعية أخرى (كالضرائب والرسوم مثلاً).

ومن ثم فإنه يحكم الإيرادات قاعدة عدم التخصيص أي تم تخصيص الإيرادات على كافة نواحي الإنفاق العام وفي هذا المعنى نصت المادة 9 من قانون الموازنة العامة رقم 53 لسنة 1973 على أنه لا يجوز تخصيص مورد معين لمواجهة استخدام محدد إلا في الأحوال الضرورية التي يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية.

وبالنسبة للنفقات:

فتعبر الاعتمادات المخصصة لهذه النفقات عن الحدود القصوى لهما ولا يجوز للوحدات الحكومية أن تتجاوز الحد الأقصى المصرح به في الموازنة العامة بالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات الواردة في الأبواب المختلفة إلا بعد موافقة البرلمان (مجلس الشعب).

وقد نصت على ذلك المادة 116 من دستور سنة 1971 حين قررت «يجب موافقة مجلس الشعب على نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة العامة، وكذلك على كل مصروف غير وارد بها أو زايد في تقديراتها، وتصدر بقانون».

وجدير بالذكر أن النفقات يراعى فيها قاعدة تخصيص الاعتمادات (على خلاف الإيرادات).

عدم كفاية الاعتمادات التي أقرها البرلمان:

عند تنفيذ الموازنة أن تكشف الوحدات الحكومية عدم كفاية بعض الاعتمادات المقررة فيها، مما يؤدي إلى طلب اعتمادات إضافية وهذه الاعتمادات الإضافية نوعان[1]:

- اعتمادات تكميلية:

وهي تقرر لتكملة اعتمادات واردة في الموازنة وتبين عدم كفايتها.

- اعتمادات غير عادية:

وهي تقرر لمواجهة نفقات جديدة لم تكن واردة أصلاً في الموازنة على أثر وجود ظروف طارئة لم تكن متوقعة أصلاً عند تحضير الموازنة.

وتمر دورة طلب الاعتمادات الإضافية بطلب من الوحدة الحكومية إلى الوزارة المختصة يبين فيه مبررات هذا الطلب ويقدم إلى وزارة المالية بعد موافقة الوزارة المختصة، ثم يرفع الطلب

---

(1) دكتور سيد عبد المولى، مرجع سابق، (ص515).

المذكور إلى مجلس الوزراء لإبداء الرأي فيه ثم يحول إلى رئيس الجمهورية لإصدار قرار بإحالته إلى مجلس الشعب والذي يقره بقانون[1].

نقل الاعتمادات:

ويتم نقل الاعتمادات إما من باب لآخر، أو من بند لآخر في نفس الباب أو من نوع إلى نوع داخل البند نفسه.

وبالنسبة للنقل من باب لباب آخر فيمر بنفس مراحل طلب الاعتمادات الإضافية المشار إليها، أما من بند إلى بند داخل الباب الواحد فيتم طبقاً للحدود التالية:

- *رئيس المصلحة:*

في حدود 10% من الاعتماد أو 1000 جنيه أيهما أكبر.

- *المراقب المالي:*

في حدود 25% من الاعتماد أو 5000 جنيه أيهما أكبر.

- *وزير المالية:*

ماذا عن ذلك.

أما النقل من نوع إلى نوع آخر داخل البند الواحد فإن رئيس الجمهورية هو الذي يأذن بنقل أي مبلغ من نوع لآخر داخل نفس

---

(1) حسب نص المادة 116 من دستور سنة 1971، ونص المادة 24 من قانون الموازنة العامة رقم 53 لسنة 1972.

البند بشرط ألا يزيد المبلغ المنصرف عن المبلغ الكلي المربوط لذلك في البند.

المبحث الرابع: الرقابة على تنفيذ الموازنة

تعتبر مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة من أهم المراحل لدورها الأساسي في تحقيق الدقة في تنفيذ السياسات العامة للدولة من جهة، وفي احترام حق السلطة التشريعية في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية -والتي تتولى تنفيذ الموازنة- من جهة أخرى.

ولذا تلجأ كثير من الدول -وفيها مصر- إلى إنشاء أجهزة خاصة بالرقابة على تنفيذ الموازنة إلى جانب الرقابة الإدارية التي تتولاها السلطة التنفيذية نفسها والرقابة التشريعية التي تتولاها السلطة التشريعية.

ويقصد بالرقابة في هذا الشأن[1] مجموعة الإجراءات التي ترتكز على بيانات تحليلية عن الخطة القومية بغرض متابعتها والتحقيق من صحة تنفيذ أهداف هذه الخطة في مختلف القطاعات ثم اتخاذ الإجراءات العلاجية للقضاء على ما قد يظهر من انحرافات.

ومن مفهومنا للرقابة يتضح أن هذه الرقابة على تنفيذ الموازنة تساير الخطة القومية ويتلازم معها في مراحلها وذلك باعتبار هذه

---

(1) دكتور بشير عبد العظيم البنا، «محاضرات في لوائح حسابات الحكومة والموازنة العامة»، طبعة 1978، (ص10).

الموازنة خطة سنوية تشكل جزءاً من الخطة الاقتصادية متوسطة أو طويلة الأجل.

فمن ناحية صور الرقابة على تنفيذ الموازنة يمكن لنا أن نذكر الصور التالية:

1- الرقابة الإدارية:

والرقابة الإدارية هي تلك الرقابة التي تقوم بها وزارية المالية في مصر وتكون هذه الرقابة من خلال الأقسام المالية الموجودة في كل وزارة أو مصلحة حكومية.

حيث نصت المادة 33 من قانون الموازنة العامة على إعطاء الحق لوزارة المالية في مساءلة المسئولين لوزارة المالية في حالات معينة.

أ- رقابة سابقة:

والرقابة الإدارية تشمل مرحلتين:

أي رقابة سابقة لعمليات الإنفاق ويقو بها المراقبون الماليون ووكلاءهم ومديرو ورؤساء الحسابات وكذلك يقوم بها مجلس الشعب والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة.

وتتضمن هذه الرقابة السابقة على الصرف والتي يصح أن نسميها رقابة في مرحلة تخطيط الموازنة أو الرقابة المانعة تتضمن الدقة في تقدير الموارد والاستخدامات ودقة البيانات التي يعتمد عليها التقدير والدراسات الاقتصادية التي تقوم عليها عملية التقدير.

ب- رقابة أثناء الصرف (متابعة الصرف):

وتسمى هذه الرقابة والتي تتم أثناء عمليات الصرف والتحصيل بالرقابة على الأداء ويكون الهدف منها متابعة التنفيذ أولاً بأول وتحقيق الأهداف المخططة وتعتمد هذه المتابعة على نوعين:

- متابعة إحصائية:
وذلك من خلال حسابات الحكومة التي تعتمد على متابعة مستندية لعمليات الصرف والتحصيل والتي يجرى من خلالها متابعة نتائج هذه العمليات بعد تسجيلها أولاً بأول.

ومن ثم تكون المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة عنصرين متلازمين من عناصر نظام متكامل للرقابة المالية يكفل المساءلة القانونية لتحقيق أغراض الرقابة المركزية على الإيرادات والمصروفات للتحقق من صحة استخدام الأموال العامة.

- متابعة محاسبية:
أي من خلال إعداد عدد من الإحصاءات والبيانات التي تكشف ما تم تحقيقه، والمستهدف من النشاط والمقارنة بينهما، لتظهر انحرافات التنفيذ أمام المسئولين.

ومن هنا كانت التقارير المحاسبية والإحصائية أداة هامة أدوات تقييم الأداء في الوحدات المختلفة بالإضافة إلى كونها وسيلة اتصال بين المستويات المختلفة.

ج- رقابة لاحقة (بعد الصرف):
وتسمى هذه الرقابة أيضاً بالرقابة المصححة فهي بمثابة إجراءات علاجية يستهدف آثار الماضي، وإصلاحها وتدارك ما بها من

أخطاء ويشترك في هذه الرقابة في مصر وزارة المالية ومجلس الشعب والجهاز المركزي للمحاسبات.

2- الرقابة التشريعية:

وتتمثل الرقابة التشريعية في حق (البرلمان) في الرقابة على أعمال الحكومة من بين هذه الأعمال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة... ويكون شكل هذه الرقابة في حق الأعضاء في تقديم أسئلة واستفسارات إلى الوزراء المختصين.

وتنظم معظم الدساتير حق البرلمان في الرقابة[1] اللاحقة على تنفيذ الموازنة وذلك بالنص على ضرورة اعتماد البرلمان للحساب الختامي للدولة.

وفي مصر نصت المادة 118 من الدستور الصادر سنة 1971، على وجوب عرض الحساب الختامي لميزانية الدولة على مجلس الشعب في مدة لا تزيد عن سنة واحدة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

وعلى ذلك نلاحظ في هذا المجال أن الرقابة التشريعية على تنفيذ الموازنة من خلال البرلمان يمكن أن تكون على مرحلتين:

المرحلة الأولى:

---

(1) د. سيد عبد المولى، «المالية العامة»، دار الفكر العربي، 1975، (ص577).

مرحلة إعداد الموازنة العامة وتتمثل الرقابة في مناقشة أعضاء البرلمان للوزراء المختصين.

المرحلة الثانية:

مرحلة ما بعد تنفيذ الموازنة العامة (في نهاية السنة المالية) تتمثل الرقابة التشريعية فيها في اعتماد الحساب الختامي.

كذلك قد تكون الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة إما رقابة خارجية ثم من خلال أجهزة خاصة بهذه الرقابة، أو رقابة داخلية تتم[1] بمعرفة الوحدة الإدارية
-الحكومية- كذلك تتم هذه الرقابة عن طريق التقارير المحاسبية[2] التي تقدمها الوحدات إلى وزارة المالية وغيرها من الأجهزة المختصة بالرقابة.

أجهزة الرقابة على تنفيذ الموازنة:

وهذه الأجهزة التي تمارس الرقابة على تنفيذ الموازنة تتضمن واردات - داخل القطاع المالي للدولة (المالية والتخطيط) وأجهزة مركزية (المركزي للمحاسبة، والمركزي للتنظيم والإدارة).

وفيما يلي بيان هذه الأجهزة بالتفصيل:

أولاً: رقابة القطاع المالي:

---

(1) سبق الحديث عنها.

(2) سبق الحديث عنها.

وهذا القطاع المالي يتضمن وزارتي المالية والتخطيط والتي تقوم كل منها بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في مصر.

1- وزارة المالية:

تعتبر وزارة المالية بمثابة الإدارة المالية للدولة وتقع عليها مسئولية الرقابة على إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وذلك من خلال إدارات متخصصة في هذه الرقابة في مراحلها المختلفة وذلك يتضح كما يلي:

- الرقابة أثناء إعداد الموازنة على طريق فحص مشروع الموازنة المقدم من الوزارات والمصالح والهيات الحكومية وباشتراك مندوبي وزارة المالية.

- الرقابة أثناء تنفيذ الموازنة (أي خلال السنة المالية) وتتم من خلال ممثلين لوزارة المالية وهم وكيلوا الحسابات ورئيس الحسابات والمراقب المالي والذين يكون لهم مراقبة الاعتمادات ودراسة جميع العمليات المالية ومتابعتها وتتم هذه الرقابة عن طريق:

- الإشراف على سجل الارتباطات.

- شرح وتوضيح التعليمات والمنشورات المالية.

- التفتيش على المخازن والخزائن العامة.

- التأكد من اتباع الوحدات الحكومية للقواعد الموضوعة والتعليمات واللوائح الخاصة (مثل لائحة الحسابات، والمناقصات، والمخازن).

- الرقابة في نهاية السنة المالية وتتم من خلال فحص الحساب الختامي للدولة والتأكد من:

- أن الاستخدامات الفعلية مطابقة لاعتمادات الموازنة في السنة تحت الفحص.

- أن الموارد الفعلية والمحصلة مطابقة لما هو مقدر لها في الموازنة.

- بيان حالة الخزانة العامة للدولة بتوضيح الأرصدة المدينة والدائنة للخزائن والبنوك.

2- رقابة وزارة التخطيط:

سبق لنا توضيح أن الموازنة العامة للدولة تعتبر خطة سنوية متفرعة من الخطة القومية، وعلى ذلك فإن وزارة التخطيط وهي تقوم بمتابعة تنفيذ هذه الخطة القومية تقوم بدورها بمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

ووسيلة وزارة التخطيط في هذه الرقابة -أو المتابعة- هي استمارات المتابعة وتطويرها والتي ترد من مكاتب التخطيط والمتابعة في الوزارات والمصالح المختلفة.

كذلك تمارس وزارة التخطيط عملية الرقابة من خلال دراسة تكاليف جميع المشروعات الاستثمارية التي تقوم بها الوحدات الحكومية ومقارنتها الاعتمادات المخصصة لهذه المشروعات.

ثانياً: رقابة الأجهزة المركزية

1- الجهاز المركزي للمحاسبات:

ويقوم هذا الجهاز بمراجعة حسابات الحكومة للتأكد من صحة تنفيذ القوانين والتعليمات واللوائح الحكومية.

وتتسم هذه المراجعة التي يقوم بها الجهاز بأنها مراجعة شاملة أو مراجعة كلية تعتمد على فحص محايد للدفاتر والسجلات والحسابات وهذا الفحص يتضمن:

- فحص فني للقيود المحاسبية للوقوف على مدى صحة التوجيه المحاسبي للعمليات التي تمت.

- فحص المستندات المؤيدة للقيود المحاسبية والتأكد من صحتها واشتمالها على البيانات الضرورية.

- فحص الحسابات للتأكد من دقة العمليات الحسابية، وفحص موازين المراجعة والحساب الختامي.

وتشتمل اختصاصات الجهاز القيام بالأعمال التالية:

- المراجعة الحسابية والمستندية لبنود الاستخدامات والإيرادات.

- مراجعة جميع الحسابات الجارية والحسابات تحت التسوية المدينة والدائنة والحسابات النظامية.

- مراجعة حسابات وسجلات المخازن والتفتيش عليها والتأكد من تنفيذ لوائح المشتريات والمخازن.

- مراجعة تكاليف الأعمال ومقارنتها بما هو مخطط لها.

- مراجعة واعتماد الحساب الختامي للدولة قبل تقديمه لمجلس الشعب.

2- الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة:

ويختص هذا الجهاز بالأعمال التالية:

- اشتراك مندوبي الجهاز في إعداد الاستخدامات الخاصة بالباب الأول (الأجور) عن طريق تحديد الهيكل الوظيفي والإداري الخاص بكل وزارة ومصالحها المختلفة.

- وضع نظم للتفتيش والمتابعة والوقوف على كافة أداء العاملين والتأكد من تنفيذ قوانين العمل، وتعليمات الجهاز في هذا المجال.

- مراجعة تنفيذ السياسات العامة الخاصة بالترقية والعلاوات والتعيينات واقتراح السياسات المناسبة للتدريب ورفع كفاءة الأداء.

يتكون هيكل الموازنة العامة للدولة في مصر من:

1- موازنة الخدمات.

2- موازنة الأعمال (موازنة الهيئات والاقتصادية).

3- موازنة صندوق استثمار الودائع والتأمينات.

4- موازنة الخزانة العامة.

وتضم موازنة الخدمات: موازنة كافة الوحدات التي تقوم بالنشاط الإداري وهي:

1- موازنة الجهاز الإداري للدولة ويشمل:

أ- موازنة وحدات الحكومية المركزية: ويقصد بهذه الوحدات الوزارات والمصالح والأجهزة الحكومية الأخرى.

ب- موازنة وحدات الحكم المحلي.

2- موازنة الهيئات الخدمية (كالهيئة المصرية العامة للمساحة، هيئة كهربة الريف، هيئة الأرصاد الجوية... وغيرها من الهيئات ذات الطابع الخدمي).

أما موازنة الأعمال فتشمل موازنة الهيئات التي تمارس نشاطاً اقتصادياً كالهيئة العامة للبترول، والهيئة العامة لسكك حديد مصر، والهيئة العامة للمطابع الأميرية.

بينما تضم موازنة صندوق استثمار الودائع والتأمينات الموازنة الاستثمارية على المستوى العام وهي تشمل الأوعية الادخارية والتأمينات -فيما عدا ودائع البنوك- وكذلك أوجه استخداماتها.

وأخيراً تبين موازنة الخزانة العامة نتائج التمويل والالتزامات التي على الخزانة العامة، وأية إجراءات لتحقيق التوازن المالي للخزانة العامة.

تقسيم وتبويب الموازنة العامة:

يقصد بتقسيم الموازنة تقسيم الاستخدامات والإيرادات التي تحتويها الموازنة العامة حسب طبيعتها ويتم تقسيمها إلى نوعين:

أ- استخدامات جارية، وإيرادات جارية وتدرج في الموازنة الجارية.

ب- استخدامات رأسمالية، وإيرادات رأسمالية وتدرج في موازنة مستقلة تسمى الموازنة الرأسمالية.

أما تبويب الموازنة فمعناه تصنيف وتجميع الاستخدامات والموارد ذات - الطبيعة الواحدة في أبواب محددة. فيتم تبويب الموازنة الجارية على النحو التالي:

أ- الاستخدامات الجارية:

الباب الأول: الأجور.

الباب الثاني: النفقات الجارية والتحويلات الجارية.

ب- الإيرادات الجارية:

الباب الأول: الإيرادات السيادية.

الباب الثاني: الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية.

أما الموازنة الرأسمالية فيتم تبويبها على النحو التالي:

أ- الاستخدامات الرأسمالية:

الباب الثالث: الاستخدامات الاستثمارية.

الباب الرابع: التحويلات الرأسمالية.

ب- الإيرادات الرأسمالية:

الباب الثالث: الإيرادات الرأسمالية المتنوعة.

الباب الرابع: القروض والتسهيلات الائتمانية.

وسنتناول بالدراسة موازنة الخدمات أي موازنة كافية الوحدات التي تقوم بالنشاط الإداري للدولة على النحو التالي:

المبحث الأول: الموازنة الجارية.

المبحث الثاني: الموازنة الرأسمالية.

المبحث الثالث: موازنة وحدات الحكم المحلي.

المبحث الأول: الموازنة الجارية

يمكن بيان هيكل الموازنة الجارية للجهاز الإداري للدولة على النحو التالي:

استخدامات	إيرادات
باب 1 : الأجور	باب 1 : الإيرادات السيادية
مجموعة 1 : أجور نقدية وبدلات	مجموعة 1 : ضرائب ورسوم عقارية (مركزية)
مجموعة 2 : مزايا عينية ونقدية	مجموعة 2 : ضرائب على دخول الأعمال
باب 2 : النفقات الجارية والتحويلات	مجموعة 3 : ضرائب على دخول الأفراد
مجموعة 1 : مستلزمات سلعية	مجموعة 4 : ضرائب الدمغة
مجموعة 2 : مشتريات بغرض	مجموعة 5 : الضرائب والرسوم على التركات
مجموعة 2 : مشتريات بغرض البيع	مجموعة 6 : الضرائب والرسوم السلعية
مجموعة 3 : مستلزمات خدمية	مجموعة 7 : فروق الأسعار

مجموعة 4 : تحويلات جارية

مجموعة 5 : تحويلات تخصيصية

مجموعة 6 : فائض العمليات الجارية

مجموعة 7 : فروق الأسعار

مجموعة 8 : إيرادات سيادية متنوعة

مجموعة 9 : الضرائب والرسوم العقارية (محلية)

باب 2 : <u>الإيرادات الجارية</u> والتحويلات الجارية

مجموعة 1 : إيرادات الخدمات

مجموعة 2 : إيرادات ورسوم متنوعة

مجموعة 3 : إيرادات محلية

مجموعة 4 : إيرادات مشتركة

الاستخدامات الجارية

الباب الأول: الأجور

وهذا الباب يعبر عما تدفعه الدول للعاملين بالجهاز الإداري- والهيئات الخدمية العامة مقابل العمل ويتضمن هذا الباب مجموعتين:

المجموعة الأولى: الأجور النقدية والبدلات.

المجموعة الثانية: المزايا العينية والنقدية.

وتتكون المجموعة الأولى من البنود التالية:

بند 1: الوظائف الدائمة.

بند 2: المكافآت الشاملة.

بند 3: تكاليف المعارين (تتحمل الدولة بمرتباتهم).

بند 4: تكاليف الإجازات الدراسية والمنح التدريبية.

بند 5: مكافآت.

بند 6: رواتب وبدلات.

أما المجموعة الثانية فتتكون من بندين هما:

بند 1: مزايا عينية.

بند2: مزايا نقدية.

وفيما يلي شرح تفصيلي للبنود السابقة.

المجموعة 1: الأجور النقدية والبدلات:

بند 1- الوظائف الدائمة:

وتعبر قيمة هذه الوظائف عن تكلفة القوى العاملة الدائمة للنشاط الذي تقوم به الوحدات الإدارية ويتم تحديد قيمة الوظائف الدائمة بعد دراسات تفصيلية تشمل توزيع الاختصاصات لكل قسم من أقسام النشاط الرئيسي داخل الوحدات الإدارية وتشمل أيضاً تقدير عبء العمل بكل هذه الأقسام والوسائل المتبعة لتحسين مستوى أداء الخدمات الحكومية بعد الاسترشاد بمعدلات وأنماط الأداء فللأعمال والخدمات التي تؤديها الوحدة الإدارية.

ويتم تقدير بند الوظائف الدائمة في موازنة العام القادم بعد أخذ العناصر التالية في الاعتبار:

1- عدد الدرجات الدائمة في السنة المالية الجارية لمختلف الوظائف.

2- تكاليف هذه الدرجات على أساس الربط التقديري لكل درجة.

3- التعديلات المطلوب إجراؤها على الدرجات الحالية وتشمل هذه التعديلات:

أ- تعديلات حتمية: وهذه التعديلات نتيجة لتنفيذ قوانين وقرارات صدرت خلال السنة المالية الحالية.

ب- تعديلات جديدة: وهذه التعديلات نتيجة لتحسين مستوى أداء الخدمات في الوحدات الإدارية أو التوسع في أدائهما أو نتيجة

لإنشاء وحدات جديدة تبدأ في ممارسة نشاطها خلال السنة المالية الجديدة.

وبالتالي يكون القيمة المقدرة للوظائف الدائمة في موازنة العام القادم مساوية لما يلي:

قيمة الوظائف في العام الحالي = التعديلات الحتمية + التعديلات الجديدة.

بند 2- المكافآت الشاملة:

وهذا البند يعبر عن قيمة المكافآت التي تنتج لتنفيذ التعاقدات بين الوحدة الإدارية وبين:

- الخبراء الوطنيين والأجانب.

- الموسميين.

ويشترط قبل تقدير هذه المكافآت الشاملة في موازنة السنة المالية القادمة بالنسبة لخبرات الوطنيين والأجانب للحصول على موافقة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، وبالنسبة للموسميين يتم دراسة الأعمال وفترة العمل الموسمي وعدد العمال الموسميين المطلوب وفقاً لحاجة العمل إليه.

بند 3- تكاليف المعارين وتتحمل الموازنة مرتباتهم:

ويشمل هذا البند على قيمة المرتبات التي تتحملها موازنة الوحدة الإدارية من مرتبات وبدلات لمن يعار من العاملين بها إلى الخارج وفقاً للاتفاقيات والقواعد المنظمة لذلك:

بند 4- تكاليف الإجازات الدراسية والمنح التدريبية:

قد توفد بعض الوحدات الإدارية بعض العاملين بها لاستكمال دراستهم أو تدريبهم في الخارج وعلى هذا يشمل هذا البند على تكاليف استكمال الدراسة أو المنح التدريبية.

وقد تقرر اعتباراً من السنة المالية 67-1968 أن توضح الإدارةالعامة البعثات في موازنتها تكلفة هذا البند بالنسبة للوزارات والمصالح الحكومية.

بند 5- المكافآت:

ويشمل هذا البند على المكافآت التالية:

- المكافآت نتيجة القيام بأعمال إضافية يكلف العاملون بأدائها ومثال ذلك مكافآت التدريس والإشراف والامتحان وغيرها.

- المكافآت التشجيعية وما يخصص لتعويض العاملين عن جهود غير عادية.

بند 6- الرواتب والبدلات:

ويقصد بها ما يتقرر صرفه لفئة معينة من العاملين في بعض الوظائف ذات الطبيعة الخاصة كرواتب العدوى التي يتقرر صرفها للأطباء، ورواتب التمثل،وطبيعة العمل، والإقامة وغيرها.

المجموعة 2: المزايا العينية والنقدية:

وتحتوي هذه المجموعة على بندين هما:

بند 1- المزايا العينية:

وتعبر قيمة هذه المزايا عن تكلفة الملابس والأغذية والعلاج الطبي وما تقرره الوحدة الإدارية للعاملين بها من خدمات اجتماعية ورياضية وغيرها من المزايا العينية.

بند 2- المزايا النقدية:

وتشمل هذه المزايا الأنواع التالية:

نوع 1: حصة الحكومة في التأمين والمعاشات.

نوع 2: حصة الحكومة في التأمينات الاجتماعية.

نوع 3: حصة الحكومة في التأمين الصحي.

نوع 4: إعانة غلاء المعيشة.

وفيما يلي الجدول رقم (أ-1-2) الذي يوضح إعداد مشروع الموازنة فيما يتعلق بالباب الأول (الأجور) عن السنة محل التقدير وهي فرضاً 1981.

تقديرات الباب الأول -الأجور- (جدول أ-1-2)

المصروف الفعلي في السنة المالية		السنة المالية 1979		البيان	اعتمادات السنة المالية 1980	التعديلات			اعتمادات السنة الجديدة	
87	78	اعتمادات	مصروف فعلي			حتمية	جديدة	جملة	وفقاً للمقترحات	وفقاً لرأي المواز
				مجموعة 1: أجور نقدية وبدلات: **بند1:** وظائف دائمة **بند2**: مكافآت	(1)			(2)	(2+1)	

						شاملة **بند3:** تكاليف المعارين **بند4:** تكاليف إجازات دراسية **بند5:** المكافآت **بند6:** بدلات ورواتب جملة الأجور النقدية والبدلات مجموعة 2: مزايا عينية ونقدية:				

						بند1: مزايا عينية **بند2:** مزايا نقدية جملة المزايا العينية والنقدية				

الباب الثاني
النفقات الجارية والتحويلات الجارية

ويشمل هذا الباب على المجموعات التالية:

مجموعة 1: المستلزمات السلعية.

مجموعة 2: المشتريات بغرض البيع.

مجموعة 3: المستلزمات الخدمية.

مجموعة 4: التحويلات الجارية.

مجموعة 5: التحويلات التخصيصية.

وفيما يلي بعض التفصيلات الخاصة بهذه المجموعات التي يتضمنها الباب الثاني:

مجموعة 1: المستلزمات السلعية:

وتشتمل هذه المجموعة على البنود السبعة التالية:

بند 1: الخامات:

وهذه الخامات تظهر في موازنات بعض الوزارات كوزارة الصحة التي تستلزمها بعض الكيماويات اللازمة لمعاملها كذلك الملابس والأغذية لغير العاملين (كالطلبة بالنسبة للمدارس، والمرضى بالنسبة للمستشفيات).

ويتم تقدير هذه الخامات في ضوء عدة اعتبارات منها معدل الاستهلاك الفعلي من كل نوع من الخامات، والتغيرات التي قد تطرأ على هذا المعدل، كمية المخزون من هذه الخامات المقدر

توافرها في آخر السنة المالية (أول السنة المالية الجديدة) ثم أخيراً الأسعار التقديرية لهذه الخامات.

بند 2: الوقود والزيوت والقوى المحركة:

وتشمل تكلفة هذا البند تكلفة الفحم والبترول والغاز اللازمة لإدارة الآلات ووسائل النقل ويتم تقدير تكلفة هذا البند في ضوء معدلات الاستهلاك الفعلية وما قد يطرأ على هذا المعدل من تغيرات خلال السنة المالية القادمة.

بند 3: قطع غيار ومهمات:

ويتكون هذا البند من نوعين هما:

نوع 1: قطع الغيار ومهمات الصيانة الخاصة بالآلات الكاتبة والحاسبة والآلات الإحصائية التي تستخدمها الوحدة الإدارية.

نوع 2: المواد والمهمات الخاصة بالتشغيل.

بند 4: مواد التعبئة والتغليف:

ويتم تقدير هذا البند في ضوء متوسط ما تم إنفاقه فعلاً على هذه المواد خلال السنوات السابقة لسنة التقدير. ويشتمل هذا البند على مواد تعبئة وتغليف مستهلكة، ومواد تعبئة وتغليف متداولة.

بند 5: أدوات كتابية وكتب:

ويشتمل هذا البند على ما يلي:

نوع 1: أدوات كتابية.

نوع 2: كتب ومجلات ووثائق أخرى للمكتبات.

نوع 3: كراسات ودفاتر.

نوع 4: مطبوعات أخرى.

بند 6: مياه وإنارة وكهرباء وغاز:

ويعبر هذا البند على التكلفة المقدرة-كالاعتمادات- الخاصة باستهلاك المياه، والتيار الكهربائي المستخدم في الإضاءة، والتيار الكهربائي الخاص بإدارة الآلات كل على حده (باعتبار أن هذا الأخير يمثل تكلفة القوى المحركة للآلات).

بند 7: تجهيزات ومعدات صغيرة:

ويشتمل هذا البند على الأثاث والأدوات الكتابية و الآلات الإحصائية والكاتبة والحاسبة، ومعدات التصوير والطباعة والأجهزة الطبية وغيرها.

ويوضح الجدول رقم (أ-2-1) النموذج الذي يستخدم لتوضيح الاعتمادات الخاصة بالمستلزمات السلعية غير سنة التقدير:

الجدول رقم (أ-2-1)

المصروف الفعلي خلال السنوات الثلاثة السابقة		البند	اعتمادات السنة الحالية 1986	تعديلات							مقترحات السنة المالية 1987
1984	1985			حتمية	جديدة					إجمالي التوزيعات	
	اعتماد مصروف فعلي				لتحسين أداء الخدمة	للتوسع في الخدمات القائمة	لاستكمال مشروعات	لأغراض أخرى	جملة		
		مجموعة 1: المستلزم	(1)	(2)					(3)	3+2	2+1+3

القسم الثاني: الموازنة العامة للدولة

									ات السلعية **بند1:** خامات **بند2:** وقود وزيوت وقوى محركة بند3: قطع غيار ومهمات		

									بند4: مواد تعبئة وتغليف **بند5:** أدوات كتابية وكتب **بند6:** مياه وإنارة وكهراء وغاز **بند7:**		

القسم الثاني: الموازنة العامة للدولة

		تجهيزات ومعدات صغيرة									

مجموعة 2: المشتريات بغرض البيع:

ويقتصر ظهور هذه المجموعة على تقدير ثمن التيار الكهربائي الذي تحصل عليه وحدات الحكم المحلي من هيئة كهرباء مصر لإعادة بيعه للمستهلكين في المدن والقرى، وعلى ذلك يتم تقدير هذه المجموعة وفقاً لتحديد ما ينتظر استهلاكه من التيار الكهربائي بكل وحدة من وحدات الحكم المحلي.

مجموعة 3: المستلزمات الخدمية:

وتتكون هذه المجموعة من البنود التالية:

بند 1: نفقات الصيانة:

ويعبر هذا البند عن التكلفة المقدرة أو المقترحة الخاصة ببرامج الصيانة في العام محل التقدير، ويتم تقدير هذه النفقات بعد إجراء دراسات فنية على الأصول التي يتم صيانتها، بما يكفل استمرارها صالحيتها للاستخدام.

وتشتمل هذه الصيانة: صيانة وتطهير وسائل الري والصرف، والمباني والإنشاءات، والمرافق، والطرق والجسور والكباري (والآلات والمعدات ووسائل النقل والأثاث وغيرها من الأصول الأخرى).

بند 2: تشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن:

ونظراً لطبيعة هذا البند فإنه يستخدم بصفة أساسية في إعداد موازنة الهيئات العامة ومن النادر استخدامه في وحدات الجهاز الإداري للدولة.

بند 3: خدمات أبحاث وتجارب:

ويعبر هذا البند عن القيمة المقدرة لما تدفعه الوحدة الإدارية مقابل ما تحصل عليه من أبحاث مقدمة من هيئات أو جهات متخصصة في هذا المجال.

بند 4: نشر وإعلان ودعاية واستقبال:

ويشمل هذا البند نفقات النشر والإعلان (كما في حالة العطاءات) وتكاليف الاشتراك في مؤتمرات دولية، ويتم تقدير قيمة هذا البند على أساس متوسط المصروفات الفعلية المنصرفة خلال السنوات الثلاث السابقة على سنة التقدير.

بند 5: نفقات الطبع:

وتشمل هذه النفقات طبع المستندات والنماذج، وشراء حقوق التأليف، وإصدار الكتب والمجلات والدوريات الثقافية.

بند 6: نقل وانتقالات عامة ومواصلات:

ويتم تقدير هذا البند أيضاً على أساس متوسط المنصرف منه خلال ثلاث سنوات سابقة على السنة التي يتم فيها التقدير ويشتمل هذا البند على تكاليف النقل بالسكك الحديدية، ومقابل بدل الانتقال، ومصروفات البرقيات والبريد واشتراكات التلفون.

بند 7: تأجير معدات ووسائل النقل:

ويبين هذا البند ما تدفعه الوحدات الإدارية في سبيل تأجير واستخدام بعض الآلات الإحصائية والحاسبة أو وسائل النقل، ويتم تقديره وفقاً لفترة تأجير كل نوع من هذه المعدات، ومعدلات الإيجار لكل منها.

بند 8: تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات:

يختلف مضمون هذا البند حسب الجهة التي تعد الموازنة، ففي وحدات الجهاز الإداري للدولة يوضح هذا البند قيمة الخدمات التي تحصل عليها هذه الوحدات من الهيئات الخدمية، والهيئات ذات الطابع الاقتصادي.

أما فيما يتعلق بموازنة الهيئات العامة والهيئات ذات الطابع الاقتصادي فيوضح هذا البند تكلفة الخدمات التي يحصل عليها هذه الهيئات من الوزارات والمصالح الحكومية.

بند 9: اشتراكات وضرائب ورسوم أجنبية:

ويوضح هذا البند ما تتحمله الوحدة الإدارية مقابل الاشتراك في الهيئات المحلية والعمالية وكذلك ما تؤديه الهيئات المصرية في الخارج من رسوم أو ضرائب.

بند 10: تكاليف العلاقات الثقافية والتعاون الخارجي:

وتوضح هذه التكاليف: ما يترتب على التبادل الثقافي مع الحكومات الأجنبية وتنفيذ المعاهدات الثقافية من تكاليف. وكذلك تكاليف إقامة المعارض والأسواق الدولية في الخارج، وتكاليف المراكز والمكاتب الثقافية في الخارج.

بند 11: نفقات خدمية لغير العاملين:

وهذه النفقات تعبر عن تكلفة الخدمات التي تؤديها الوحدات الإدارية لغير العاملين بها (وقد سبق توضيح ذلك إذ المقصود بغير العاملين أنهم أفراد لا تربطهم علاقة عمل كالطلبة في المدارس، والمرضى في المستشفيات) وتتمثل بعض هذه الخدمات في تكلفة العلاج الطبي والخدمات الصحية والرياضية والاجتماعية.

ويتم تقدير بنود مجموعة المستلزمات الخدمية السابقة بيانها في جدول رقم (أ-2-3) ولا يخرج تصميمه عن الجدول رقم (أ-2-1) الخاص بالمستلزمات السلعية والسابق بيانه.

مجموعة 4: التحويلات الجارية:

وتشتمل هذه المجموعة على بنود تسعة يقتصر استخدام أربعة منها في وحدات الجهاز الإداري للدولة والباقي يستخدم في الهيئات العامة والوحدات.

وسوف تقتصر الدراسة في البنود الأربعة على تقدير موازنة وحدات الجهاز الإداري للدولة حيث أن غير هذه البنود قد سبق دراسته في النظام المحاسبي الموحد.

بند 1: الضرائب والرسوم:

ويعبر هذا البند عن ثلاثة أنواع هي: الرسوم الجمركية، ورسوم الإنتاج، وحصيلة الخزانة، ومن المعروف أن موازنة الوحدة الإدارية تقتصر على النوع الأول، ويتم تقدير هذا النوع وفقاً لدراسة الرسوم المنتظر تأديتها على المستلزمات السلعية والأدوات وما يلزم استيرادها في السنة محل التقدير.

بند 2: الإيجار:

ويشتمل هذا البند على الأنواع التالية:

نوع 1: إيجار أراضي فضاء.

نوع 2: إيجار أراضي للاستغلال.

نوع 3: إيجار مبان سكنية ومخازن (وجراجات).

ويتم تقدير هذا البند في ضوء عدة اعتبارات منها: مدى حاجة الوحدات الإدارية للتأجير، فترة الإيجار، القيمة الإيجارية المتوقعة، وأخيراً المفاضلة بين الإيجار أو الشراء.

بند 3: الفوائد المحلية:

فيما يتعلق بوحدات الجهاز الإداري للدولة[1] فيتكون هذا البند لديها من نوعين هما:

نوع 1: فوائد تسدد لصندوق استثمار الودائع والتأمينات.

نوع 4: فوائد تسدد للشركات التابعة للهيئات العامة.

ويتم تقدير هذه الفوائد في ضوء ما تسدده هذه الوحدات في السنة المالية الجارية.

بند 5: الفوائد الخارجية:

ويعبر هذا البند عن قيمة الفوائد عن القروض الخارجية التي تستحق على الوحدات الإدارية خلال سنة الموازنة.

---

(1) أما فيما يتعلق بموازنات الهيئات العامة فتوجد باقي أنواع هذا البند وهي:

=**نوع 2:** فوائد تسدد للخزانة العامة.

نوع 3: فوائد تسدد للبنوك بخلاف البنك المركزي.

نوع 5: فوائد تسدد للصناديق الخاصة.

نوع 6: فوائد تسدد لوحدات القطاع الخاص.

نوع 7: فوائد تسدد لجهات أخرى.

ويتم بيان تقديرات البنود السابقة في الجدول رقم (أ-2-4) ولا يخرج تصميمه عن الجدول رقم (أ-2-1) الخاص بالمستلزمات السلعية.

مجموعة 5: التحويلات التخصيصية:

في موازنة وحدات الجهاز الإداري للدورة تقتصر التقديرات على البنود التالية[1]:

بند 2: إعانات للغير.

بند 3: تعويضات وغرامات.

بند 9: تحويلات جارية تخصيصية أخرى.

ويتم تقدير هذه البنود في الجدول رقم (أ-2-5) والآتي صورة منه:

جدول (أ-5/2)

المصروفات الفعلية في السنوات الثلاث السابقة			البيـــــان	اعتمادات السنة	مقترحات السنة	رأي الموازنة
19	19	1986				

(1) بقية بنود هذه المجموعة يقتصر استخدامها على موازنة الهيئات الاقتصادية وقد سبق دراسة مفهومها في النظام المحاسبي الموحد وهي:

بند 1: تبرعات. **بند 4:** خسائر رأسمالية.

بند 5: مصروفات سنوية سابقة. **بند 6:** ديون معلومة

بند 7: مخصصات بخلاف الإهلاك. **بند 8:** ضرائب عقارية.

84	85				المالية 1987	الجديدة 1988	
		اعتمادات	المصروف الفعلي				
				مجموعة5: التحويلات التخصصية **بند2:** إعانات للغير **بند3:** تعويضات وغرامات **بند9:** تحويلات			

			تخصيصية أخرى				
			جملة التحويلات التخصيصية				

الإيرادات الجارية

الباب الأول- الإيرادات السيادية

يشمل الباب الأول -الإيرادات السيادية- تسع مجموعات هي:

مجموعة 1: الضرائب والرسوم العقارية:

وتشتمل هذه المجموعة على البنود التالية:

بند 1: الضرائب على الأطيان.

بند 2: الضرائب على المباني.

مجموعة 2: الضرائب على دخول الأعمال:

وتتكون هذه المجموعة من البنود التالية:

بند 1: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

بند 2: الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

بند 3: الأتاوات.

وبخصوص الأتاوات فهي تشمل الأتاوة على البترول، وقيمة حق الحكومة في شراء المنتجات البترولية من الشركات ورسوم الإيجار، الضريبة الإضافية عل صافي أرباح شركات البترول.

مجموعة 3: الضرائب على دخول الأفراد:

وتتكون هذه المجموعة من البنود التالية:

بند 1: الضريبة على المهايا والأجور وما في حكمها.

بند 2: الضريبة على المهن الحرة.

بند 3: الضريبة العامة على الإيرادات.

مجموعة 4: ضرائب الدمغة:

ومن أهم أنواع هذه الضرائب البالغ عددها 14 نوعاً حصيلة طوابع الدمغة، ورسوم الدمغة على السجلات والعقود وغيرها.

مجموعة 5: الضرائب والرسوم على التركات:

وتتكون هذه المجموعة من بندين هما:

بند 1: الضريبة على التركات.

بند 2: رسم الأيلولة على التركات.

مجموعة 6: الضرائب والرسوم السلعية:

وتشتمل هذه المجموعة على البنود التالية:

بند 1: الجمارك.

بند 2: رسوم الإنتاج.

بند 3: رسوم الاستهلاك.

بند 4: رسوم وضرائب الأقطان.

بند 5: رسم الدعم.

بند 6: رسوم الاستيراد ومقابل حق التصدير.

بند 7: رسوم سلعية أخرى.

مجموعة 7: فروق الأسعار:

وهذه الفروق تتعلق ببعض السلع التي تحددها وزارة المالية وتؤول إليها هذه الفروق ومن أمثلة هذه السلع سيارات الركوب والثلاجات وأجهزة التكييف.

مجموعة 8: إيرادات سيادية متنوعة:

وتضم هذه المجموعة البندين التاليين:

بند 1: الضريبة على التحويلات بالخارج.

بند 2: رسوم وضرائب سيادية أخرى (كالرسوم الإضافية على الملاهي والسيارات).

مجموعة 9: الضرائب والرسوم العقارية (محلية):

وهذه المجموعة تضم الضرائب والرسوم العقارية التي تظهر بموازنة وحدات الحكم المحلي وسوف نبين هذه المجموعة عند الحديث عن موازنة وحدات الحكم المحلي في المبحث الثالث من هذا الفصل.

الباب الثالث

الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية

يتكون هذا الباب من المجموعات التالية:

مجموعة 1: إيرادات الخدمات.

مجموعة 2: إيرادات ورسوم متنوعة.

مجموعة 3: إيرادات محلية.

مجموعة 4: إيرادات مشتركة.

مجموعة 5: إيرادات النشاط الجاري.

مجموعة 6: إعانات.

مجموعة 7: إيرادات أوراق مالية.

مجموعة 8: إيرادات تحويلية جارية.

مجموعة 9: فائض أو عجز العمليات الجارية.

ونظراً لطبيعة نشاط الوحدات الإدارية فإن المجموعة الأولى تعتبر أهم هذه المجموعات السابقة. وفيما يلي بعض بنود المجموعات السابقة:

مجموعة 1: إيرادات الخدمات:

وتنقسم إلى البنود التالية:

بند 1: الخدمات الزراعية:

وإيرادات هذه الخدمات تتمثل في الرسوم التي تستحق لوزارة الزراعة من خدمات المعامل البيطرية التابعة لها، والرسوم التي تحصلها الوزارة المذكورة مقابل الخدمات المتعلقة بما تستورده من أشجار الفواكه والنباتات من الخارج، وإيرادات مشروعات الميكنة الزراعية.

بند 2: خدمات النقل والمواصلات:

وتعبر عن الإيرادات المتمثلة في رسوم الموانئ وتسجيل السفن.

بند 3: خدمات العدالة والأمن:

ويتكون هذا البند من النوعين التاليين بصفة رئيسية:

نوع 1: رسوم الشهر العقاري.

نوع 2: الرسوم القضائية.

هذا بالإضافة إلى رسوم الترخيص للعمل للأجانب ورسوم استخراج جوازات السفر.

بند 4: الخدمات التعليمية:

ومن أمثلة الإيرادات الخاصة بها الرسوم الدراسية ورسوم الامتحانات والإقامة بالمدن الجامعية.

بند 5: الخدمات الصحية:

ومن أمثلة إيرادات هذه الخدمات رسوم الخدمات الطبية ورسوم الحجر الصحي.

بند 6: الخدمات السياحية والثقافية:

وتتكون رسوم هذه الخدمات من رسوم دخول المعارض ودور الآثار والحدائق العامة.

بند 7: الخدمات الدينية والاجتماعية:

وتشمل إيرادات هذه الخدمات:

نوع 1: إيرادات وزارة الأوقاف.

نوع 2: إيرادات الأزهر.

مجموعة 2: إيرادات متنوعة:

وتعبر هذه الإيرادات عن الإيرادات التي ترد إلى الدولة من ممتلكاتها كإيرادات الأوراق المالية (ملك وزارة المالية) وإيرادات الأملاك الأميرية وإيرادات المناجم وتشمل هذه المجموعة البنود التالية:

بند 1: إيرادات أوراق مالية وفوائد.

بند 2: إيرادات المناجم والمحاجر ومصائد الأسماك.

بند 3: إيرادات المبيعات الخاصة ببعض المواد.

بند 4: إيرادات الأملاك الأميرية وتتمثل في أنواع أربعة هي:

نوع1: إيجارات الأراضي والمساكن الحكومية.

نوع 2: إيرادات الحدائق والبساتين.

نوع 3: إيرادات الحاصيل الزراعية.

نوع 4: إيرادات أخرى (كإيرادات كليات الزراعة من منتجاتها).

بند 5: إيرادات تأدية خدمات:

وهذا البند يعبر عن قيمة ما تحصل عليه بعض الوحدات الحكومية مقابل ما تؤديه من خدمات للمصالح الأخرى.

بند 6: رسوم قيد وتسجيل ورقابة وإشراف:

كرسوم القيد في السجل التجاري ورسوم تسجيل العلامات التجارية وبراءات الاختراع ورسوم قيد المحاسبين والمراجعين والأطباء وغيرها.

بند 7: إيرادات أخرى متنوعة:

وتشمل هذه الإيرادات أية إيرادات لم ترد تحت البنود السابقة.

مجموعة 3: إيرادات محلية:

ويتضح من اسم هذه الإيرادات أنها ذات صفة محلية ومن أمثلتها ضريبة الملاهي، ورسوم ترخيص السيارات وإيرادات المرافق التي تؤول إلى المجالس المحلية.

مجموعة 4: إيرادات مشتركة.

وتشتمل هذه المجموعة على بند واحد وهو نصيب الدولة في الضريبة الإضافية على إيرادات قناة السويس.

مجموعة 5: إيرادات النشاط الجاري [1]:

---

(1) المجموعات من 5-9 سبق دراستها في النظام المحاسبي الموحد وهي خاصة بموازنة بعض الهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية.

وتظهر هذه الإيرادات في الوحدات والهيئات الاقتصادية وقد سبق دراسة هذه الإيرادات في النظام المحاسبي الموحد.

مجموعة 6: الإعانات:

وهذه الإعانات هي التي ستحصل عليها الهيئات والخدمات الاقتصادية من وحدات الحكومة المركزية وتنقسم إلى:

بند 1: إعانات إنتاج.

بند 2: إعانات تصدير.

بند 3: إعانات أخرى.

مجموعة 7 إيرادات الأوراق المالية:

وتشمل أرباح الأسهم وفوائد السندات والقروض.

مجموعة 8: إيرادات تحويلية جارية:

وتشمل كل ما يستحق للوحدة من فوائد وإيجارات (دائنة) والتعويضات والغرامات والأرباح الرأسمالية وغيرها من الإيرادات التي لا تدخل ضمن إيرادات النشاط الجاري.

مجموعة 9: عجز العمليات الجارية:

تتكون هذه المجموعة من البنود التالية:

بند 1: عجز مرحل.

بند 2: إعانات سد العجز.

بند 3: إعانات خدمات سيادية.

ويوضح الجدول رقم (ب-1-2) النموذج الذي يمكن استخدامه لإعداد تقديرات الإيرادات الجارية:

الجدول رقم (ب-1/2)

بيانات مقارنة				بيـــان	تقديرات 1987	مقترحات 1988	رأي الموازنة 1988
متحصلات 1984	متحصلات 1985	تقديرات 1986	متحصلات 1986				
				باب1: إيرادات سيادية: مجموعة 1: مجموعة8:			

				باب 2: إيرادات جارية وتحويلات جارية مجموعة1: .... مجموعة 9:			
				الجملة			

أمثلة على إعداد الموازنة الجارية

مثال (1)

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة بصدد إعداد الموازنة الجارية للسنة المالية 1986 (المبالغ بالمليون جنيه):

الاستخدامات الجارية:

الباب الأول- الأجور 380 وبيانها:

الحكومة المركزية 100 - الهيئات الخدمية 36.

الحكم المحلي 80 - الهيئات الاقتصادية 164.

الباب الثاني- نفقات جارية وتحويلات جارية 1620 وبيانها:

الحكومة المركزية 300 - الهيئات الخدمية 670.

الحكم المحلي 40 - الهيئات الاقتصادية 610.

الإيرادات الجارية:

الباب الأول- إيرادات السيادية 500 وبيانها:

الحكومة المركزية 350 - الهيئات

الخدمية 100.

الحكم المحلي 50 .

الباب الثاني- إيرادات جارية وتحويلات جارية 1500 وبيانها:

الحكومة المركزية 50 - الهيئات الخدمية 606.

الحكم المحلي 70 - الهيئات الاقتصادية 773.

والمطلوب:

1- إعداد الموازنات الفرعية الجارية لكل من الحكومية المركزية والهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية ووحدات الحكم المحلي.

2- إعداد هيكل الموازنة الجارية عن السنة المالية 1986.

1- الموازنة الجارية الفرعية (القيمة بالمليون جنيه):

الموازنة الجارية للحكومة المركزية

استخدامات		موارد	
100	باب 1- أجور	350	**باب 1**- إيرادات سيادية
300	**باب 2**- نفقات جارية وتحويلات جارية	50	**باب2**- إيرادات جارية وتحويلات جارية
400		400	

الموازنة الجارية لوحدات الحكم المحلي

	استخدامات		موارد
80	باب 1: أجور	50	**باب 1**: إيرادات سيادية
40	**باب 2:** نفقات جارية وتحويلات جارية	70	**باب 2:** إيرادات جارية وتحويلات جارية
120		120	

الموازنة الجارية للهيئات الخدمية

	استخدامات		موارد
36	**باب :** أجور	100	**باب 1:** إيرادات سيادية
670	**باب 2:** نفقات جارية وتحويلات جارية	606	**باب 2:** إيرادات جارية وتحويلات جارية
706		706	

الموازنة الجارية للهيئات الاقتصادية

	استخدامات		موارد
164	باب 1: أجور	-	**باب 1:** إيرادات سيادية
610	**باب 2:** نفقات جارية وتحويلات جارية	774	**باب 2:** إيرادات جارية وتحويلات جارية
774		774	

2- الموازنة الجارية للسنة المالية 1986:

استخدامات

بيان	حكومة مركزية 1	حكم محلي 2	الجهاز الإداري 1+2	هيئات خدمية 3	موازنة خدمات 1+2+3	هيئات اقتصادية 4	جملة الموازنة العامة 1+2+3+4
الاستخدامات الجارية							
باب1: أجور	100	80	180	36	216	164	380
باب2: نفقات جارية وتحويلات جارية	300	40	340	670	1010	610	1620
جملة الاستخدامات الجارية	400	120	520	706	1226	774	2000

موارد

الإيرادات الجارية							
باب1: إيرادات سيادية	350	50	400	100	500	-	5
باب2: إيرادات جارية وتحويلات جارية	50	70	120	606	726	774	1500
جملة الإيرادات الجارية	400	120	520	706	1226	774	2000

مثال (2)

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بإعداد تقديرات الباب الأول في إحدى الوحدات الإدارية عن السنة المالية 1986 (الأرقام بآلاف الجنيهات).

البند	تعديلات 1985	تعديلات حتمية	تعديلات جديدة	نسب إقرار إدارة الموازنة للتعديلات الجديدة
مجموعة 1: أجور نقدية وبدلات:				
بند 1: وظائف دائمة	400	20	60	%50
بند 2: مكافآت شاملة				
- مكافأة خبراء وطنيين	-	-	20	%60
- مكافأة خبراء أجانب	-	-	30	%60
- أجور موسمية	40	-	-	-
بند 3: تكاليف المعارين	-	-	-	-
بند 4: تكاليف إجازات دراية	-	-	-	-
بند5: مكافآت عن أجور غير عادية	12	-	-	%80
مكافآت تشجيعية	10	-	2	%100
مكافأة تدريب	8	-	4	%100

بيان				
بند6: بدلات ورواتب رواتب التمثيل	6	-	2	تخفيض بنسبة 20%
رواتب طبيعة العمل	8	2	-	
رواتب إقامة	10	2	-	
بدل انتقال للعاملين	4	1	-	

مجموعة 2: مزايا عينية ونقدية

بند 1: مزايا عينية

بيان		
تكاليف أغذية للعاملين	10	2
تكاليف ملابس للعاملين	12	1

نسب إقرار إدارة الموازنة

بيان	اعتمادات 1981	تعديلات حتمية	تعديلات جديدة	نسب إقرار إدارة الموازنة للتعديلات الجديدة
بند 2: مزايا نقدية:				
حصة الحكومة في التأمين والمعاش	50	1	20	

حصة الحكومة في التأمين الصحي 10 2 1

والمطلوب: إعداد جدول تقديرات الباب الأول عن السنة المالية 1986.

أولاً: حسب التقديرات وفقاً لمقترحات الوحدة الإدارية:
تستنتج التقديرات المقترحات الوحدة الإدارية كالآتي:

اعتمادات السنة الحالية (1985).

= التعديلات الجديدة.

= التعديلات الجديدة.

مجموعة 1: أجور نقدية وبدلات:

بند 1:
الوظائف الدائمة = 400.000 = 20.000 + 60.000 = 480.000 **جنيه.**

بند 2: المكافآت الشاملة:

نوع 1: خبراء وطنيين 20.000

نوع 1: خبراء وطنيين 20.000

نوع 2: خبراء أجانب 30.000

نوع ظ: أجور 40.000

موسمية

90.000 جنيه

بند 5: مكافآت:

نوع 1: عن جهود غير عادية = $12.000 + 4000 = 16.000$

نوع 2: مكافآت تشجيعية = $10.000 + 2000 = 12.000$

نوع 3: مكافآت تدريب = $8000 + 2000 = 10.000$

المجموع 38.000 جنيه

بند 6: بدلات ورواتب:

نوع 1: رواتب تمثيل 6000

نوع 2: طبيعة العمل $8000 + 2000 = 10.000$

نوع 3: رواتب وإقامة $10.000 + 2000 = 12.000$

نوع 4: بدل انتقال $4000 + 1000 = 5000$

جنيه 33.000

مجموعة 2: مزايا عينية ونقدية:

بند 1: مزايا عينية:

نوع 1: تكاليف أغذية للعاملين = 10.000 + 2000 = 12.000

نوع 2: تكاليف ملابس للعاملين = 12.000 + 1000 = 13.000

25.000

بند 2: مزايا نقدية:

نوع1: حصة الحكومة في التأمين والمعاش = 50.000 + 1000 = 51.000

نوع 2: حصة الحكومة في التأمين الصحي = 10.000 + 2000 = 12.000

63.000

ثانياً: حساب التقديرات وفقاً لرأي الموازنة:

تحسب على أساس أنها تساوي اعتمادات 1980= التعديلات الحتمية = التعديلات الجديدة وفقاً لما توافق عليه وزارة المالية.

مجموعة 1: أجور نقدية وبدلات:

بند 1: الوظائف الدائنة:

= 400.000 + 20.000 + (60.000 = %50)

$= 400.000 + 20.000 + 30.000 = 450.000$ **جنيه**.

بند 2: مكافآت شاملة:

نوع 1: خبراء وطنيين $= 20.000 \times 60\% = 12.000$

نوع 2: خبراء أجانب $= 30.000 \times 60\% = 180.000$

نوع 3: أجور موسميين.

بند 5: مكافآت:

البند						
مجهودات غير عادية	=	12.000	+	4000 × 80%	=	152000
مكافآت تشجيعية	=	10.000	+	2000 ×100%	=	12000
مكافآت تدريب	=	8000	+	2000× 100%	=	10000
						37200 جنيه

بند 6: بدلات ورواتب:

البند						
نوع 1: رواتب وتمثيل	=					
نوع 2: بدل طبيعة العمل	=	8000	+	2000	=	10.000
نوع 3: رواتب	=	10.00	+	200	=	12.000

إقامة 0 0

نوع 4: بدل انتقال = 4000 + 1000 = 5000

31.800 **جنيه**

مجموعة 2: مزايا عينية ونقدية:

بند 1: مزايا عينية:

نوع1: تكاليف أغذية للعاملين = 10.000 + 2000 = 12.000

نوع2: تكاليف ملابس للعاملين = 12.000 + 1000 = 13.000

25.000 **جنيه**

بند 2: مزايا نقدية:

حصة الحكومة في التأمين والمعاشات = 50.000 + 1000 + 2000 = 53.000

حصة الحكومة في التأمين الصحي = 10.000 + 2000 + 1000 = 13.000

66.000 جنيه

نقديات الباب الأول - الأجور للسنة المالية 1986

جدول (أ-2/1)

المصرف الفعلي		السنة المالية 1984	البيان	اعتمادات السنة المالية 1985	تعديلات			اعتمادات السنة المالية 1986	
82	83	اعتمادات المصروف الفعلي			حتمية	جديدة	جملة	وفقاً للمقترحات	وفقاً لرأي الموازنة
			مجموعة 1: أجور نقدية وبديلات:						
			بند 1: الوظائف	400	20	60	80	480	450

القسم الثاني: الموازنة العامة للدولة

نقديات الباب الأول - الأجور للسنة المالية 1986

جدول (أ-1/2)

المصرف الفعلي		السنة المالية 1984	البيان	اعتمادات السنة المالية 1985	تعديلات			اعتمادات السنة المالية 1986	
82	83	اعتمادات المصروف الفعلي			حتمية	جديدة	جملة	وفقاً للمقترحات	وفقاً لرأي الموازنة
			مجموعة 1: أجور نقدية وبديلات:						
			بند1: الوظائف	400	20	60	80	480	450

			الدائمة						
			بند2: المكافآت الشاملة	40	-	50	50	90	100
			بند3: تكاليف المعارين	-	-	-	-	-	
			بند4: تكاليف إجازات دراسية	-	-	-	-	-	
			بند5: المكافآت	30	-	8	8	38	37.2
			بند6: بدلات ورواتب	28	5	-	5	33	31.8
			جملة أجور نقدية وبدلات	498	25	118	143	641	619

القسم الثاني: الموازنة العامة للدولة

			مجموعة2 مزايا عينية ونقدية						
			بند1: مزايا عينية	22	3	-	3	25	25
			بند 2: مزايا نقدية	60	3	3	6	63	66
			جملة المزايا العينية والنقدية	82	6	3	9	88	91
			جملة الأجور	580	31	121	152	729	710

مثال (3)

يبين الجدول الآتي الاعتمادات المخصصة للمستلزمات السلعية بموازنة إحدى الوحدات الإدارية للسنة المالية 1986 (المبالغ بآلاف الجنيهات):

	اعتمادات 1985	التعديلات الجديدة		
		حتمية	لتحسين الأداء	لتأدية خدمات جديدة
بند1: خامات	100	20	30	40
بند2: وقود وزيوت وقوى محركة	40	10	-	-
بند3: قطع غيار ومهمات	50	20	15	-
بند4: مواد تعبئة وتغليف	10	20	10	-
بند5: أدوات كتابية وكتب	15	10	10	-
بند6: مياه وإنارة وكهرباء	4	1-	-	-
بند7: تجهيزات ومعدات صغيرة	25	5-	-	-

فالمطلوب:

إعداد جدول تقدير المستلزمات السلعية للسنة المالية 1986 إذا - علمت أن وزارة المالية قد وافقت على التعديلات المقترحة بنسبة 60% والتعديلات المقترحة لتأدية خدمات جديدة بنسبة 50%.

1- حساب التقديرات من وجهة نظر مقترحات الوحدة الإدارية:

بند1 خامات (القيمة بآلاف الجنيهات)

190-40-30-20-100 =

بند 2= 40 + 10 =50

بند 3=50+20+15 =85

بند 4= 10+20+10 =40

بند 5=15+10+10 =35

بند 6= 4 + 1 =3

بند 7= 25 - 5 =20

2- إعداد التقديرات من وجهة نظر وزارة المالية:

بند1 = 20-18-20-100 =108

بند 2= 10-40 =50

بند 3= 9-20-50 =79

بند 6-20-10 =36

4=

بند 16-10-15 30=

5=

بند 1-4 3=

6=

بند 5-25 20=

7=

الباب الثاني – نفقات جارية وتحويلات جارية

بيـــــان	اعتمادات 1985	تعديلات حتمية	تعديلات جديد: لتحسين الأداء	لتأدية خدمات جديدة	لاستكمال مشروعات	جملة التعديلات	تقديرات 1981: طبقاً المقترحات	طبقاً لرأي الموازنة
مجموعة 1: مستلزمات سلعية								
بند1: خامات	100000	20000	30000	40000	-	90000	190000	158000
بند2: وقود وزيوت وقوى محركة	40000	10000	-	-	-	10000	50000	50000

بند3: قطع غيار ومهمات	50000	20000	15000	-	-	35000	85000	79000
بند4: مواد تعبئة وتغليف	10000	20000	10000	-	-	30000	40000	36000
بند5: أدوات وكتابة وكتب	15000	10000	10000	-	-	20000	3000	31000
بند6: مياه وإنارة	4000	-1000	-	-	-	-1000	3000	3000
بند7: تجهيزات ومعدات صغيرة	35000	-5000	-	-	-	-5000	20000	2000

مثال (4)

فيما يلي الاعتمادات الخاصة بالمستلزمات الخدمية بصدد إعداد تقديرات السنة المالية 1986 في إحدى الوحدات الإدارية:

بيان	اعتمادات 1985
بند 1: نفقات صيانة	8000
بند 3: خدمات أبحاث وتجارب	600
بند 4: نشر وإعلان واستقبال	400
بند 5: نفقات طبع	200
بند 6: نقل وانتقالات ومواصلات عامة	1200
بند 7: تأجير معدات ووسائل نقل	900
بند 11: نفقات خدمية لغير العاملين	5000
بند 12: تكاليف البرامج التدريبية	15000

وقد أمكن جمع المعلومات التالية عند إعداد مشروع موازنة السنة المالية :1986

1- تعاقدت الوحدة الإدارية مع إحدى الجهات الفنية لصيانة السيارات الخاصة بالوحدة الإدارية مع بعض المكاتب الاستشارية على إجراء بعض الأبحاث اللازمة مقابل 1400 جنيه سنوياً.

2- تعاقدت الوحدة الإدارية مع بعض المكاتب الاستشارية على إجراء بعض الأبحاث اللازمة مقابل 1400 جنيه تستحق في 1981

3- ينتظر زيادة تكاليف النشر والإعلان والطباعة بمعدل 25%.

4- ينتظر زيادة تكاليف البرامج التدريبية بمعدل 12%.

5- تقترح الوحدة التعديلات التالية:

أ- لتقديم خدمات جديدة:

تكاليف خدمات اجتماعية وصحية لغير العاملين 2000.

ب- لتحسين مستوى الأداء 800.

والمطلوب: استخدام المعلومات السابقة في إعداد مشروع موازنة 86 والخاص بالمستلزمات الخدمية إذا علمت أن وزارة المالية قد اعتمدت 80% من الزيادة المقترحة لتقديم خدمات جديدة، 60% من الزيادة المقترحة لتحسين مستوى الأداء.

جدول (أ-3/2)

البيـــان	اعتمادات 1985	تعديلات				تقديرات 1986	
		حتمية	لتحسين الأداء	لتأدية خدمات جديدة	جملة	طبقاً للمقترحات	طبقاً لرأي الموازنة
مجموعة 3: مستلزمات صغيرة							
بند1: نفقات صيانة	800	600	-	-	200	1000	1000
بند3: خدمات وأبحاث	600	800	-	-	800	1400	1400
بند4: نشر وإعلان واستقبال	400	100	-	-	100	500	500

القسم الثاني: الموازنة العامة للدولة

بند5: نفقات طبع	200	50	-	-	50	250	250
بند6: نقل وانتقالات ومواصلات عامة	1200	-	-	-	-	1200	1200
بند11: نفقات خدمية لغير العاملين	5000	-	-	2000	2000	7000	6600
بند12: تكاليف البرامج التدريبية	1500	180	800	-	980	2480	2160
جملة المستلزمات الخدمية	10600	1330	800	2000	1430	14730	14010

مثال (5)

فيما يلي بعض البيانات والمعلومات المستخرجة بصدد إعداد مشروع موازنة السنة المالية 1986 فيما يتعلق بالتحويلات الجارية:

أولاً: اعتمادات سنة 1985:

رسوم جمركية	4000
إيجار أراضي	15000
إيجار مباني	45000
إيجار مخازن	20000
فوائد مستحقة لصندوق استثمار الودائع والتأمينات	2000
فوائد مستحقة للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية	3000

ثانياً: معلومات أخرى:

1- تستحق رسوم جمركية عن بعض الآلات والمعدات التي ينتظر استيرادها خلال عام 1986 بنسبة (12.5%) علماً بن قيمة هذه الآلات - 80.000 جنيه.

2- تبلغ الفوائد المستحقة لصندوق استثمار الودائع والتأمينات، والهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية مبلغ 1500، 2700 على التوالي.

3- بالنسبة للإيجارات كانت المعلومات التالية:

	العقود المستمرة حتى 1980	عقود تم الانتهاء منها	عقود جديدة عام 1981
إيجار أراضي	15000	5000	2000
إيجار مباني	45000	10000	5000
إيجار مخازن	20000	4000	3000

4- تبلغ قيمة الفوائد الخارجة المستحقة في سنة 1986 مبلغ 5000.

والمطلوب:

إعداد جدول تقديرات التحويلات الجارية لمشروع موازنة 1986 في ضوء المعاملات السابقة.

بند 1: ضرائب رسوم:

نوع 1: رسوم جمركية:

10000-%5.25-80.000 جنيه

بند 3: إيجار:

نوع 1: إيجار أراضي قضاء:

12.000-2000-5000-15000 جنيه

نوع 2: إيجار مباني:

40.000-5000-10000-45000 جنيه

نوع 3: إيجار مخازن:

19.000-3000-4000-20.000 جنيه

بند 4: فوائد محلية:

نوع 1: تسدد لصندوق استثمار الودائع والتأمينات 15000 جنيه.

نوع 2: فوائد تسدد للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية 2700 جنيه.

بند 5: فوائد خارجية:

الباب الثاني نفقات - جارية وتحويلات جارية (أ-4/2)

البيان	اعتمادات 1980	مقترحات 1981	رأي الموازنة
مجموعة4 : التحويلات الجارية:			
بند 1: ضرائب ورسوم	4000	10000	10000 0
بند 2: إهلاك	-	-	-
بند 3: إيجار	80000	71000	7100 0
بند 4: عوائد	5000	4200	4200

محلية **بند 5:** فوائد خارجية	-	5000	5000
	89000	90200	90200

الباب الثاني – نفقات جارية وتحويلات جارية (أ- 5/2)

مصروفات فعلية		1984		البيـــان	اعتمادات	مقترحات	التغير	
1982	1983	اعتمادات	مصروفات		1985	1986	الزيادة	النقص
				مجموعة5: تحويلات تخصيصية تخصيصية:				
12000	14000	1500	14000	**بند2:** إعانات للغير	13000	14000	1000	-
4000	2000	2000	1000	**بند3:** تعويضات وغرامات	-	-	-	-
500	6000	8000	7000	**بند9:** تحويلات تخصيصية	7000	6000	-	10

0				أخرى				00
22000	22000	21000	22000	جملة التحويلات التخصيصية	20000	20000	1000	1000

مثال (6)

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بالتحويلات التخصيصية الخاصة بإحدى الوحدات الإدارية بصدد إعداد تقديرات موازنة عام 1986.

بيان	1982	1983	1984		1985 اعتمادات
			اعتمادات	فعلية	
إعانات للغير	12000	140000	15000	14000	13000
تعويضات، غرامات	4000	2000	2000	1000	-
تحويلات تخصيصية أخرى	5000	6000	8000	7000	7000

وقد اقترحت الوحدة الإدارية أن يتضمن مشروع موازنة 1981 ما يلي:

أ- زيادة الإعانات بمقدار 1000 جنيه.

ب- عدم إدراج أية مبالغ للتعويضات والغرامات.

ج- تقدير التحويلات التخصيصية الأخرى على أساس متوسط المنصرف منها فعلاً في الثلاث سنوات السابقة.

والمطلوب:

إعداد جدول تقديرات التحويلات التخصيصية الذي يتضمنه مشروع موازنة سنة 1981.

مثال (7)

فيما يلي بعض المعلومات الخاصة بالموارد الجارية (المبالغ بملايين الجنيهات):

	1984		1985	
	تقديرات	متحصلات	تقديرات	متحصلات
ضريبة أرباح تجارية وصناعية	210	240	250	280
رسوم جمركية	500	480	510	540
ضريبة على المباني	15	13	20	22
ضريبة على التركات	8	7	8	9
رسم أيلولة	2	1	2	3
رسوم إنتاج	4	5	6	8
الضريبة على إيرادات القيم المنقولة	50	45	55	67
فرق أسعار بعض السلع	150	170	160	165
رسوم استيراد وتصدير	10	8	12	14

	1984		1985	
	تقديرات	متحصلات	تقديرات	متحصلات
ضريبة على المهن الحرة	7	9	10	12
ضريبة على التحويلات بالخارج	2	4	5	7
ضريبة على الأطيان	20	18	23	25
أتاوات	40	55	45	50
الضريبة على المرتبات والأجور	23	24	25	26
رسوم استهلاك	8	10	10	13
ضريبة الدمغة	80	85	90	110
الضريبة العامة على الإيراد	6	8	8	12
إيرادات خدمات زراعية	2	1	3	5
رسوم وضرائب سيادية أخرى	1	3	3	6

	1984		1985	
	تقديرات	متحصلات	تقديرات	متحصلات
إيرادات أملاك أميرية	2	2	5	7
إيرادات خدمات عدالة وأمن	22	18	25	27
إيرادات خدمات نقل ومواصلات	10	12	13	17
إيرادات أوراق مالية وفوائد	5	4	7	9
إيرادات ورسوم متنوعة	10	12	12	15
إيرادات مناجم ومحاجر	2	3	4	5

الباب الأول

الإيرادات السيادية (بملايين الجنيهات)

	1984		1985	1986
	تقدير	متح	تقدير	تقدير

	ات	صلات	ات	ات
مجموعة1: ضرائب ورسوم عقارية:				
بند1: ضرائب على الأطيان	20	18	23	25
بند2: ضرائب على المباني	15	13	20	22
مجموعة2: الضرائب على دخول الأعمال				
بند1: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية	210	240	250	280
بند2: الضريبة على إيرادات القيم المنقولة	50	45	55	67
بند3: أتاوات	40	55	45	50
مجموعة3: الضرائب على دخول الأفراد:				
بند1: الضريبة على المرتبات والأجور	24	24	25	26
بند2: الضريبة على المهن الحرة	7	9	10	12

بند3: الضريبة العامة على الإيراد	6	8	8	12
مجموعة4: ضرائب الدمغة:				
بند 1: ضرائب الدمغة	80	85	90	1
مجموعة5: الضرائب والرسوم على التركات:				
بند1: ضريبة على التركات	8	7	8	9
بند2: رسم أيلولة	2	1	2	3
مجموعة6: الضرائب والرسوم السلعية:				
بند1: رسوم جمركية	500	480	510	540
بند2: رسوم إنتاج	8	10	10	13
بند4: رسوم استيراد وتصدير	10	8	12	14
مجموعة7: فروق الأسعار:				
بند1: فروق أسعار بعض السلع	150	170	160	165
مجموعة8: إيرادات سيادية متنوعة:				

بند1: ضريبة على التحويلات بالخارج	2	4	5	7
بند2: رسوم وضرائب سيادية مختلفة	1	3	3	6

جدول الإيرادات الجارية

1984		البيان	1985	1986	التغير
تقديري	فعلي				
		باب1: الإيرادات السيادية:			
35	31	**مجموعة1:** الضرائب والرسوم العقارية	43	47	4
300	340	**مجموعة2:** الضرائب على دخول الأعمال	350	397	47
36	41	**مجموعة3**: الضرائب على دخول الأفراد	43	50	7
80	85	**مجموعة4:** ضرائب الدمغة	90	110	20
10	8	**مجموعة5:** الضرائب والرسوم على التركات	10	12	2

52 2	50 3	**مجموعة6:** الضرائب والرسوم السلعية	538	57 5	37
15 0	17 0	**مجموعة7:** فروق الأسعار	160	16 5	5
3	7	**مجموعة8:** إيرادات سيادية متنوعة	8	13	5
11 26	11 85		124 2	13 69	12 7
		باب2: الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية			
34	31	**مجموعة1:** إيرادات الخدمات	41	49	8
19	21	**مجموعة2:** إيرادات ورسوم متنوعة	28	36	8
53	52		69	85	16
11 89	12 37	إجمالي الإيرادات الجارية	131 1	14 54	14 3

الباب الثاني
إيرادات جارية وتحويلات جارية (بملايين الجنيهات)

	1984		1985	1986
	تقديرات	متحصلات	تقديرات	تقديرات
مجموعة1: إيرادات الخدمات:				
بند1: الخدمات الزراعية	2	1	3	5
بند2: خدمات نقل ومواصلات	10	12	13	17
بند3: خدمات عدالة وأمن	22	18	25	27
مجموعة2: إيرادات متنوعة:				
بند1: إيرادات وأوراق مالية وفوائد	5	3	7	9
بند2: إيرادات مناجم ومحاجر	2	3	4	5
بند4: إيرادات أملاك	2	2	2	7

أميرية

بند6: إيرادات ورسوم متنوعة 10 12 12 15

المبحث الثاني: الموازنة الرأسمالية

تتكون الموازنة الرأسمالية ممايلي:

استخدامات	موارد
باب 3: استخدامات استثمارية	**باب 3:** إيرادات رأسمالية متنوعة **مجموعة 1:** التمويل الذاتي **مجموعة 2:** تمويل استثمارات التركات التابعة
باب4: التحويلات الرأسمالية	**باب 4:** قروض وتسهيلات ائتمانية **مجموعة 1:** قروض محلية **مجموعة 2:** تسهيلات ائتمانية

وفيما يلي شرح تفصيلي لمكونات جانبي هذه الموازنة:

أولاً: جانب الاستخدامات:

الباب الثالث: (الاستخدامات الاستثمارية)

يمكن تقسيم الاستخدامات الاستثمارية إلى العناصر التالية:

1- إجمالي التكوين الرأسمالي.

2- المشروعات تحت التنفيذ.

3- الزيادة في المخزون السلعي.

ويلاحظ أن إجمالي التكوين الرأسمالي يعبر عن تكلفة تشييد المباني والإدارات الحكومية ومباني المعاهد العلمية والأجهزة العلمية واستصلاح الأراضي وإنشاء الطرق والجسور والمرافق العامة.

أما المشروعات تحت التنفيذ فيعبر عن قيمة الاستثمارات المعتمدة في خطة التنمية. وأخيراً تعتبر الإضافات على المخزون السلعي خلال الفترة استثماراً موجباً.

ويتم تقسيم الباب الثالث إلى بنود قطاعات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وعليه فيتم تجميع الاستخدامات الاستثمارية وفقاً لهذه البنود.

ومن ناحية أخرى فإن هذه المشروعات الاستثمارية من حيث طبيعتها تنقسم إلى:

أ- مشروعات إحلال وتجديد: وتعني هذه المشروعات إضافة أصول جديدة على المشروعات التي يجري العمل في إتمامها أو تنفيذها.

ب- مشروعات استكمال: وتعني هذه المشروعات إضافة أصول جديدة على المشروعات التي يجري العمل في إتمامها أو تنفيذها.

ج- مشروعات جديدة: وهذه المشروعات التي يتم إنشاؤها للتوسع في الخدمات القائمة أو لتقديم خدمات جديدة.

ويتم تحليل تقديرات الباب الثالث -الاستخدامات الاستثمارية- وفقاً لأساسين هما:

1- التحليل وفقاً لنوع الإنفاق.

2- التحليل وفقاً لطريقة التمويل.

1- التحليل وفقاً لنوع الإنفاق:

يتم هذا التحليل بتقسيم التقديرات المقترحة وفقاً لمكونات الاستثمار التي تتضمن:

أ- عناصر التكوين السلعي وهذه العناصر هي: الأراضي – الإنشاءات - الآلات والمعدات - الأبحاث الفنية - وسائل النقل - الأثاث والتجهيزات - المخزون السلعي.

ب- مكونات الاستثمار الأخرى وتشمل: الأجور والضرائب والرسوم والمستلزمات السلعية والخدمية التي يتطلبها تنفيذ المشروع الاستثماري.

2- التحليل وفقاً لطريقة التمويل:

ويتم هذا التحليل لكل مشروع استثماري لبيان طريقة التمويل والتي قد تكون:

أ- بالعملة المحلية.

ب- بالعملية الأجنبية (عملات حرة، واتفاقات دفع) مع بيان الدفعات التي تم سدادها في السنوات التي تسبق الموازنة.

مثال (8)

الآتي التقديرات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية المتوقع تنفيذها خلال السنة المالية 1986 (بآلاف الجنيهات):

أولاً: عناصر التكوين السلعي:

1- مشروع تجديد بعض معدات التصوير:

آلات 200 - أبحاث فنية 3.

2- مشروع استبدال بعض السيارات:

سيارات 80.

3- مشروع استكمال المباني:

إنشاءات 50 - تجهيزات 8- أثاث 12.

4- مشروع استكمال وحدة التصوير:

معدات 30 - أبحاث 6 - أجهزة 3 - أثاث 2.

5- إنشاء وحدة اجتماعية للعاملين:

أراضي 30 - إنشاءات 65 - معدات 15 - أبحاث فنية 2 - أثاث 7 - تجهيزات 3.

ثانياً: مكونات الاستثمار الأخرى:

المشروع	أجور	مستلزمات سلعية	مستلزمات خدمية	رسوم جمركية
تجديد بعض معدات التصوير	2	7	3	8
استبدال السيارات	-	-	1-	25
استكمال المباني	12	3	2	-
استكمال وحدة التصوير	4	1	2	10
إنشاء وحدة اجتماعية للعاملين	25	6	12	5

والمطلوب: إعداد الجدول المناسب لتحليل الاستخدامات الاستثمارية على أساس نوع الإنفاق.

جدول تحليل الاستخدامات الاستثمارية (أ-3-1) حسب نوع الإنفاق

المشروعات	تكوين سلعي								مكونات الاستثمار الأرى					الخدمات،
	أراضي	إنشاءات	ومعدات	فنية	نقل	وتجهيزا	سلعي	جملة	أجور	ت سلعية	ت خدمية	جمركية	جملة	
أ- مشروعات إحلال:														
1تجديد آلات تصوير	-	-	200	2	-	-	-	203	2	7	3	8	20	223
2- استبدال سيارات	-	-	-	-	82	-	-	80	-	-	1	25	26	106
جملة	-	-	20	2	80	-	-	28	2	7	4	33	46	32

			0					3						9
-مشروعات استكمال														
1- مباني	-	50	-	-	-	20	-	70	12	3	2	-	17	87
2- وحدة تصوير	-	-	30	6	-	5	-	41	4	1	2	10	17	58
جملة	-	40	30	6	-	25	-	111	16	4	4	10	34	145
-مشروعات جديدة:														
وحدة اجتماعية	30	65	15	2	-	10	-	122	25	6	12	15	58	180

إجمالي المشروعات	30	115	245	11	80	35	-	516	43	17	20	58	138	654

مثال (9)

بفرض أنه من المقترح تمويل الاستخدامات الاستثمارية السابق بيانها على النحو الآتي: (بآلاف الجنيهات):

	نقد أجنبي	تسهيلات ائتمانية	نقد محلي	دفعات مقدمة
مشروع تجديد آلات التصوير	50	70	103	-
مشروع استبدال السيارات	40	20	46	-
مشروع استكمال المباني	-	-	87	-
مشروع استكمال وحدة التصوير	40	10	8	-
مشروع إنشاء وحدة اجتماعية	15	20	130	15

فالمطلوب: تحليل اعتمادات الاستثمارات وفقاً لطريقة التمويل.

المشروعات	نقد أجنبي		نقد محلي	دفعات مقدمة سابقة	إجمالي
	نقداً	تسهيلات			

أ- مشروعات إحلال وتجديد					
تجديد آلات التصوير	50	70	103	-	223
استبدال السيارات	40	20	46	-	106
جملة	90	90	149	-	329
ب- مشروعات استكمال:					
استكمال مباني قائمة	-	-	87	-	87
استكمال وحدة تصوير	40	10	8	-	58
جملة	40	10	95	-	145
ج- مشروعات جديدة:					
إنشاء وحدة اجتماعية للعاملين	15	20	130	15	18
جملة	14	120	374	15	654

	5				

جدول (أ-3-2) توزيع الاستخدامات الاستثمارية وفقاً لطريقة التمويل

الباب الرابع
التحويلات الرأسمالية

وهذه التحويلات تعبر عن مصروفات لا ترتبط بالنشاط الجاري للوحدات الإدارية ولا يترتب عليها إنشاء أصول جديدة أو إضافة للأصول الموجودة خلال السنة محل التقدير.

ويشتمل هذا الباب على أحد عشر بنداً يستخدم منها في موازنة الوحدات الإدارية منها أربعة بنود والباقي يتعلق بموازنات الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

فيما يتعلق بموازنة الجهاز الإداري للدولة تستخدم البنود الأربعة التالية:

بند2: أقساط سداد القروض طويلة الأجل المحلية.

بند3: أقساط سداد القروض طويلة الأجل المحلية.

بند4: أقساط سداد القروض طويلة الأجل الخارجية.

بند5: دفعات مقدمة للاستثمار.

وفيما يلي بيان الأنواع التي تتكون منها البنود السابقة:

بند2: الإقراض طويل الأجل:

ويقصد بهذا البند ما قد تمنحه الوحدة الإدارية للغير من قروض وتتمثل هذه القروض الممنوحة للغير في:

نوع1: صندوق استثمار الودائع والتأمينات.

نوع2: للشركات.

نوع3: لجهات أجنبية.

نوع4: لجهات أخرى.

بند3: سداد القروض طويلة الأجل المحلية:

ويتم تقدير الاعتمادات المخصصة في هذا البند على أساس الالتزامات الفعلية المستحقة والواجبة السداد في سنة الموازنة وينقسم هذا البند إلى الأنواع التالية:

نوع1: أقساط قروض مستحقة لصندوق استثمار الودائع والتأمينات.

نوع2: أقساط القروض المستحقة للخزانة العامة.

نوع3: أقساط القروض المستحقة للبنوك (فيما عدا البنك المركزي).

نوع4: أقساط القروض المستحقة لوحدات القطاع العام.

نوع5: أقساط القروض المستحقة للهيئات والصناديق الخاصة.

نوع6: أقساط القروض المستحقة لشركات أو هيئات يضمها القطاع الخاص.

نوع7: أقساط القروض المستحقة لجهات أخرى لم ترد ضمن الأنواع السابقة.

بند4: سداد القروض طويلة الأجل الخارجية:

ويعبر هذا البند عن قيمة الالتزامات الخارجية واجبة السداد خلال سنة الموازنة ويعبر هذا البند عن قيمة الأقساط والفوائد طبقاً لشروط التعاقد.

بند5: دفعات مقدمة للاستثمار:

ويعبر هذا البند عن قيمة الدفعات التي تدفعها الوحدة الإدارية على دفعة استيراد بعض الأصول اللازمة للمشروعات الاستثمارية التي سيتم تنفيذها بواسطة هذه الوحدات الإدارية.

مثال (10)

الآتي بعض البيانات والمعلومات الخاصة بإعداد مشروع الموازنة لإحدى الوحدات الإدارية عن أقساط القروض المستحقة السداد خلال السنة المالية 1986.

أول مارس 50.000 جنيه:

(25.000 لصندوق استثمار الودائع والتأمينات، 209000 للخزانة العامة، 5000 للبنوك).

أول يوليو 650.000 جنيه:

(40.000 للخزانة العامة، 25.000 للبنوك).

أول أكتوبر 40.000 جنيه:

(15.000 للهيئات العامة، 15.000 للخزانة العامة).

أول ديسمبر 50.000 جنيه:

(30.000 لصندوق استثمار الودائع والتأمينات، 15000 للبنوك، 5000 للهيئات العامة).

والمطلوب:

إعداد الجدول المناسب لبيان ما يستحق على الوحدة الإدارية خلال السنة المالية 1986.

ثانيا: جانب الموارد الرأسمالية:

الباب الثالث: الإيرادات الرأسمالية المتنوعة:

يحتوي هذا الباب على المجموعات الثلاث التالية:

مجموعة 1: التمويل الذاتي.

مجموعة2: تمويل استثمارات الشركات التابعة[1] .

مجموعة3: إيرادات تحويلية رأسمالية.

وفيما يلي بيان بنود هذه المجموعات:

مجموعة 1: التمويل الذاتي:

تتكون هذه المجموعة من 13 بند يستخدم من هذه البنود بندان فقط في إعداد الموازنة الرأسمالية للوحدات الإيرادية وهما:

بند11: تكلفة أصول مباعة.

بند13: موارد أخرى للتمويل الذاتي.

أما بند 11: فيتكون من الأنواع الثلاثة التالية:

نوع1: المبيعات من المخازن.

(1) تقتصر على موازنات الوحدات الاقتصادية.

نوع2: مبيعات الأراضي (كالأراضي التي تملكها وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي).

نوع3: مبيعات الأصول الثابتة (في الحالات التي تقرر بعض الوحدات الحكومية الاستغناء عن بعض أصولها الثابتة).

وبند 13: يشمل قيمة ما تحصله وزارة الري من تكاليف إنشاء المصارف الحلقية المغطاة.

مجموعة 3: الإيرادات التحويلية الرأسمالية:

وتتكون هذه المجموعة من البنود التالية:

بند1: النقص في المخزون السلعي.

بند2: نقص المدينين والأرصدة المدينة.

بند4: بنوك دائمة.

بند5: إيرادات رأسمالية أخرى.

ومن الطبيعي أن يقتصر استخدام البنود الأربعة الأولى على موازنات الوحدات الاقتصادية أما البند الخامس فهو ما يستخدم من هذه البنود في إعداد الموازنة الرأسمالية للجهاز الإداري للدولة ويحتوي هذا البند الأخير على عدة أنواع أهمها:

- أقساط السلف الممنوحة للمجالس المحلية.

- أقساط تمليك المساكن الحكومية.

- أقساط تمليك السيارات الحكومية.

الباب الرابع: القروض والتسهيلات الائتمانية

يحتوي هذا الباب على مجموعتين هما:

مجموعة1: القروض المحلية.

مجموعة 2: التسهيلات الائتمانية.

وتشتمل مجموعة 1 القروض المحلية البنود التالية:

بند1: فائض التمويل الذاتي للشركات التابعة (ويقتصر استخدم هذا البند على موازنات الوحدات الاقتصادية).

بند2: قروض من صندوق استثمار الودائع والتأمينات.

بند3: قروض من موازنة الخزانة العامة.

بند4: قروض محلية من مصادر أخرى.

أما المجموعة 2 تسهيلات ائتمانية فتشتمل على بندين هما:

بند1: باتفاقيات دفع.

بند2: بالعمليات الحرة.

ويتم تقدير هذه المجموعات وبنودها في ضوء دراسة الاتفاقيات والعقود التي تحت التنفيذ خلال سنة الموازنة.

ويوضح الجدول التالي كيفية ظهور هذه التقديرات.

المتحصلات الفعلية في الثلاث سنوات السابقة			البيان	تقدي رات	مقتر حات
19	19	1984		19	198

82	83	تقديرات	متحصلات فعلية		85	6
				باب3: إيرادات رأسمالية متنوعة: **مجموعة1:** تمويل ذاتي **مجموعة2:** إيرادات تحويلية رأسمالية		
				جملة باب 3		
				باب 4: قروض وتسهيلات ائتمانية: **مجموعة1:** قروض محلية **مجموعة2:** تسهيلات ائتمانية		
				جملة باب 4		
				إجمالي الإيرادات		

				الرأسمالية		

مثال (11)

فيما يلي تقديرات الموارد الرأسمالية لموازنة الخدمات عن النسبة الحالية 1986 مقارنة بتقديرات 1985 (بملايين الجنيهات):

	1985	1986
قروض من مصادر محلية أخرى	65	70
تسهيلات ائتمانية باتفاقيات دفع	25	23
مبيعات من المخازن	5	14
قروض صندوق استثمار الودائع والتأمينات	35	37
مبيعات أراضي	40	52
تسهيلات ائتمانية بالعملات الحرة	70	88
مبيعات - أصول ثابتة أخرى	45	53
أقساط تمليك المساكن الحكومية	20	23
قروض الخزانة العامة	60	74
أقساط محصلة من المجالس المحلية	25	27

والمطلوب:

1-تبويب هذه التقديرات على مستوى الأبواب والمجموعات والبنود.

2- تصوير جدول الإيرادات الرأسمالية سنة 1986 إذا علمت أن تقديرات السنة المالية 1984 ومتحصلاتها الفعلية كانت كما يلي:

	تقديرات	متحصلات
الباب الثالث:		
مجموعة :1	85	84
مجموعة :3	34	33
الباب الرابع:		
مجموعة :1	150	149
مجموعة :2	80	79

جدول الإيرادات الرأسمالية (بالمليون جنيه)

1984		البيان	تقديرات 1985	مقترحات 1986	التغير ونوعه
تقديرات	فعلية متحصلات				
		باب3: إيرادات رأسمالية			

		متنوعة:			
85	84	**مجموعة1:** التمويل الذاتي	90	119	29+
34	33	**مجموعة2:** إيرادات تحويلية رأسمالية	45	50	5+
119	117	جملة الباب الثالث	135	169	34+
		باب4: قروض وتسهيلات ائتمانية:			
150	149	**مجموعة1:** قروض محلية	160	181	21+
80	79	**مجموعة2:** تسهيلات ائتمانية	95	111	16+

230	228	جملة الباب الرابع	255	292	37+
349	345		390	461	71+

الباب الثالث

إيرادات رأسمالية متنوعة (بملايين الجنيهات)

	19	198
	85	6
مجموعة1: التمويل الذاتي:		
بند11: تكلفة أصول مباعة:		
نوع1: مبيعات من المخازن	5	14
نوع2: مبيعات أراضي	40	52
نوع3: مبيعات أصول ثابتة	45	53
	90	119
مجموعة3: إيرادات تحويلية رأسمالية:		
بند5: إيرادات رأسمالية أخرى:		

البند		
أقساط قروض المجالس المحلية	35	27
أقساط تمليك المساكن الحكومية	20	23
	45	50

الباب الرابع

قروض وتسهيلات ائتمانية

مجموعة1: قروض محلية:

البند		
بند2: من صندوق استثمار الودائع والتأمينات	35	37
بند3: من الخزانة العامة	60	74
بند4: من مصادر محليةأخرى	65	70
	160	181

مجموعة2: التسهيلات الائتمانية

البند		
بند1: باتفاقيات دفع	25	23
بند2: بالعملات الحرة	70	88
	95	111

المبحث الثالث: موازنة وحدات الحكم المحلي

تتكون وحدات الحكم المحلي من المحافظات ومجالس المدن والقرى التابعة لها وقد نص قانون الحكم المحلي[1] بأن تدرج موازنة كل محافظة في قسم خاص بالموازنة العامة للدولة وتعتبر جزءاً منها وتنطبق عليها نفس القواعد الخاصة بالموازنة العامة للدولة.

وعلى ذلك فكل وحدة محلية (مدينة أو قرية) تقوم بإعداد مشروع لموازنتها السنوية وفقاً للقواعد المتبعة في إعداد الموازنة العامة للدولة ثم يقدم إلى المحافظة التابعة لها قبل بداية السنة المالية بخمسة شهور على الأقل.

يتولى الجهاز المالي بالمحافظة إعداد مشروع موازنة المحافظة بحث يتضمن تقديرات موازنات الوحدات المحلية (المدينة، والقرية) التي تدخل في نطاقها ويتم مناقشة هذا المشروع في المجلس المحلي للمحافظة.

ثم يعرض هذا المشروع بعد المناقشة على اللجنة الوزارية للحكم المحلي.

وتحتوي موازنة المحافظة على استخداماتها وإيراداتها مع التفرقة بين الجاري والرأسمالي منها أي أنها تشتمل على موازنتين فرعيتين:

---

(1) القانون 72 لسنة 1975.

أـ الموازنة الجارية:

جانب الاستخدامات تشتمل على الباب الأول: الأجور. **والباب الثاني:** نفقات جارية وتحويلات جارية ويتم تبويب هذين البابين بنفس الأسلوب المتبع في تبويب الموازنة العامة للدولة.

وفي جانب الموارد: الباب الأول: الإيرادات السيادية للمحافظة (مجموعة 9). **والباب الثاني:** الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية بما في ذلك إعانة الخدمات السيادية، وهذه الإعانة تعبر عن قيمة التحويلات التي ترد إلى المحافظة لتحقيق التوازن بين جانبي الاستخدامات والموارد الجارية.

ب- الموارد الرأسمالية:

وتحتوي هذه الموازنة على استخدامات رأسمالية وإيرادات رأسمالية. فالاستخدامات الاستثمارية تتكون من بابين هما:

باب 3: استخدامات استثمارية: وهي تعبر عن قيمة الاعتمادات المخصصة لمشروعات الإسكان والنقل والمواصلاتُ المرافق العامة وباقي المشروعات الصحية والاجتماعية والتعليمية في المحافظة.

باب4: تحويلات رأسمالية: وتعني قيمة أقساط القروض واجبة السداد خلال فترة الموازنة.

ويتمثل جانب الإيرادات في الموازنة الرأسمالية للمحافظة في بيان طريقة تحويل كلاً من الباب الثالث والرابع في جانبي الاستخدامات أي تمويل الاستخدامات الاستثمارية ويتم ذلك عن طريق:

- التمويل الذاتي المتاح للمحافظة.

- إعانة خدمات سيادية رأسمالية.

وتمويل التحويلات الرأسمالية (الباب 4 استخدامات) يتم عن طريق:

- التمويل الذاتي (مبيعات من مخازن، مبيعات أراضي ومباني).

- إيرادات تحويلية رأسمالية.

- إعانة خدمات سيادية رأسمالية.

مثال (12)

الآتي بيانات خاصة بإحدى المحافظات بصدد إعداد مشروع موازنتها عن السنة المالية 1986 (بآلاف الجنيهات):

أجور	25.000
نفقات جارية وتحويلات جارية	15.000
إيرادات سيادية	17.000
إيرادات وتحويلات جارية (عدا إعانة الخدمات السيادية)	13.000

استخدامات استثمارية	35.000
تحويلات رأسمالية	25.000
تمويل ذاتي	25.000
مبيعات من مخازن	8.000
مبيعات مباني وأراضي فضاء	14.000

توزيع الاستخدامات الجارية:

	أجور	نفقات جارية وتحويلات جارية
فرع1: ديوان عام المحافظة والمجلس المحلي	6000	5000
فرع2: مديرية التعليم	4700	2500
فرع3: مديرية الشؤون الصحية	3500	3000
فرع4: مديرية الإسكان والتشييد	2800	1500
فرع5: مديرية الشئون الاجتماعية	2100	900
فرع6: مديرية التموين	2000	900
فرع7: مديرية الزراعة	190	300
فرع8: مديرية القوى العاملة	2000	900

توزيع الاستخدامات الاستثمارية:

	نقد محلي	نقد أجنبي
مشروع كهرباء الريف	800	15.000
مشروع النقل والمواصلات	1500	7.000
المرافق	2600	900

المطلوب:

1- إعداد كل من الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية للمحافظة عن السنة المالية 1986.

2- إعداد جداول توزيع الاستخدامات الجارية والاستخدامات الاستثمارية.

الموازنة الجارية (بآلاف الجنيهات)
عن السنة المالية 1986

استخدامات جارية

إيرادات جارية

25000	**باب1:** أجور	13000	**باب1:** إيرادات سيادية
15000	**باب2:** نفقات جارية وتحويلات جارية	27000	**باب2:** إيرادات وتحويلات جارية
			13000إيرادات جارية
			14000إعانة خدمات سيادية (مستنتج)
40000		40000	

الموازنة الرأسمالية (بآلاف الجنيهات)
عن السنة المالية 1986

استخدامات جارية

إيرادات جارية

استخدامات رأسمالية إيرادات رأسمالية

			تمويل الاستخدامات

			الاستثمارية
35000	**باب3:** استخدامات استثمارية	35000	**باب3:** إيرادات رأسمالية متنوعة 25000 تمويل ذاتي 10000 إعانة خدمات سيادية رأسمالية (مستنتج)
3500		3500	تمويل التحويلات الرأسمالية
2500	**باب4:** تحويلات رأسمالية	25000	**باب3:** إيرادات رأسمالية متنوعة 2200 تمويل ذاتي 3000 إعانة خدمات سيادية (رأسمالية) (مستنتج)
25000		25000	

توزيع الاستخدامات الجارية عن السنة المالية 1986 (بآلاف الجنيهات)

البيان	أجور	نفقات جارية	جملة
1- ديوان عام المحافظة	6000	5000	11000
2- مديرية التعليم	4700	2500	7200
3- مديرية الشئون الصحية	3500	3000	6500
4- مديرية الإسكان	2800	1500	4300
5- مديرية الشئون الاجتماعية	2100	900	3000
6- مديرية التموين	2000	900	2900
7- مديرية الزراعة	1900	300	2200
8- مديرية القوى العاملة	200	900	2900

الجملة	25000	15000	4000

توزيع الاستخدامات الاستثمارية عن السنة المالية 1986 (بآلاف الجنيهات)

المشروع	نقد محلي	نقد أجنبي
مشروع كهرباء الريف	8000	15000
مشروع النقل والمواصلات	15000	7000
مشروع المرافق	2600	900
المجموع	12100	22900

الموارد المالية لوحدات الحكم المحلي:

1- الموارد المالية للمحافظة:

تتكون الموارد المالية للمحافظة من عنصرين:

أ- موارد مشتركة بين المحافظة والمحافظات الأخرى.

ب- موارد محلية خاصة بالمحافظة نفسها.

أ- الموارد المشتركة:

وتنحصر هذه الموارد المشتركة في:

- نصيب المحافظة في الضريبة الإضافية على الصادرات والواردات التي تتم في نطاقها.

- نصيب المحافظة في الضريبة الإضافية على إيرادات القيم المنقولة.

- نصيب المحافظة في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ويلاحظ أن حصة المحافظة المشار إليها في كل ضريبة إضافية تتحدد بمقدار النصف، أما النصف الباقي فيودع في صندوق الموارد المشتركة ويتم توزيع هذا الرصيد على باقي المحافظات بقرار من الوزير المختص بالحكم المحلي.

ب- الموارد المحلية الخاصة للمحافظة:

وهذه الموارد هي:

- ربع حصيلة الضريبة الأصلية والإضافية المقدرة على الأطيان الزراعية في المحافظة.

- الضرائب والرسوم المفروضة على السيارات ووسائل النقل والضرائب والرسوم ذات الطابع المحلي.

- نصيب ثمن بيع المباني والأراضي الفضاء المعدة للبناء والمملوكة للدولة في نطاق المدينة.

- إيرادات المرافق داخل المحافظة.

- الإعانات الحكومية، وما يقبله المجلس المحلي بالمحافظة من التبرعات والهبات.

2- الموارد المالية لمجلس المدينة:

وتشتمل الموارد المالية لمجلس المدينة على:

- حصيلة الضرائب الأصلية وبعض الضرائب الإضافية المقررة على العقارات التي تقع في دائرة اختصاص مجلس المدينة.

- حصيلة ضريبة الملاهي الواقعة بدائرة مجلس المدينة.

- حصيلة الضريبة الأصلية والضريبة الإضافية على الأراضي الزراعية التي تقع في دائرة مجلس المدينة.

- ما يقرره مجلس المحافظة لمجلس المدينة من نصيب في المواد الخاصة بالمحافظة.

- إيجار المباني المملوكة للدولة في نطاق المدينة.

- إيرادات استثمار أموال المجلس المحلي للمدينة وإيرادات الأسواق العامة.

- الرسوم التي يقررها المجلس للمدينة في نطاقه وفي الحدود المرسومة له.

- القروض التي يعقدها مجلس المدينة وما يتقرر قبوله من التبرعات والهبات.

3- الموارد المالية لمجلس القرية:

وتشتمل هذه الموارد على:

- حصيلة الضرائب الأصلية والإضافية المقررة على الأراضي الزراعية في نطاق القرية.

- الضرائب والرسوم ذات الطابع المحلي التي يفرضها مجلس القرية في نطاق حدوده.

- إيرادات استثمارية لأموال القرية والمرافق التي تقوم بإدارتها.

- ما يخصصه المجلس المحلي للمحافظة من موارد لمجلس القرية.

- الإعانات الحكومية، وما يتقرر قبوله من هبات وتبرعات.

- القروض التي يعقدها المجلس.

الباب الخامس
مدخل مقترح لتطوير الموازنة العامة في الدول النامية بهدف ترشيد الإنفاق العام[1]

الإطار المحاسبي للموازنة العامة:

استطاعت نظرية الأموال المخصصة تفسير طبيعة الوحدات الحكومية كوحدات محاسبية وطبقاً لمفهوم هذه النظرية يمكن القول أن قدرة هذه الوحدات الإنفاقية تستمد من التخصيصات المالية التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً، تعتبر الموازنة العامة في هذه الحالة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك، وهذا يعني أيضاً أن الوحدة المحاسبية -الحكومية- ترتبط باستخدام المخصصات المالية المعتمدة لها في الموازنة خلال الفترة المقررة لها.

وقد أصبح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة[1] تحويلاً لمفهوم النظرية المشار إليها على أساس أن الأموال المخصصة تمثل الاعتمادات المستقلة التي تنشأ بواسطة المشرع لتمد الوحدات الحكومية بالموارد اللازمة لتحقيق أهداف محددة وبالتالي تكون الإيرادات المتولدة من مثل هذه الأموال متاحة آلياً للاستخدام بواسطة السلطة التنفيذية وطبقاً للقانون الذي أنشأ المال.

---

(1) بحث قدمه المؤلف إلى المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية التجارة جامعة صنعاء والذي عقد 6-7 أبريل 1986.

وعلى ذلك يتضح أن الموازنة العامة هي الأداة الوحيدة التي يقع عليها عبء تطبيق أو تنفيذ نظرية الأموال المخصصة ومن هنا توجد علاقة أساسية بين هذه الموازنة والنظام المحاسبي في الوحدات الحكومية والذي يعتمد -بطبيعته- على التبويب المحاسبي للموازنة كأساس في ترجمة العمليات الخاصة بنشاط الوحدة المحاسبية-الحكومية- وبالتالي يقع عبء تقديم التقارير والمعلومات التي تعكس آثار تنفيذ هذا النشاط، وقد أشار الدليل المذكور إلى هذه العلاقة حينما نص[2] على أنه «يجب أن ترتبط النظم المحاسبية بتقسيمات الموازنة، إن وظائف الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي عناصر متكاملة للإدارة المالية ويجب أن ترتبط ببعضها ارتباطاً وثيقاً».

وكنتيجة لهذه العلاقة يلاحظ الباحث:

- أن المحاسب في الوحدات الحكومية ليس له أن يختار نوع الحسابات بل هو ملزم باتباع هيكل التبويب المحاسبي الوارد بالموازنة.

- أن أجهزة المحاسبة والرقابة المركزية تقوم بعرض الحساب الختامي للقطاع الحكومي بالشكل الذي يعكس -أو يوضح- نتائج تنفيذ الموازنة العامة وفقاً للأسس التي اعتمدها المخطط لهذا الغرض في جداول الموازنة.

ومن هنا يرى الباحث أن أي تطوير في الموازنة العامة لا بد وأن يشتمل على تطوير الإطار المحاسبي لها في مراحلها المختلفة. وإذا

كان التطوير ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة لترشيد الإنفاق العام فإن ذلك يتطلب تحقيق ما يلي:

أولاً: الكفاءة في تخصيص المال العام على استخدامات محسوبة ومخطط لها ويرتبط تحقيق هذه الكفاءة بتطوير مرحلة إعداد العامة لترتكز على:

- استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام.

- ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي.

ثانياً: الكفاءة في استخدام المال العام والتي تتطلب استخدام هذا المال وفقاً لما هو مخطط له في الموازنة، استخداماً اقتصادياً، ويرتبط تحقيق هذه الكفاءة بتطوير مرحلتي تنفيذ الموازنة والرقابة عليها والتي يرى الباحث أن ترتكز على:

- تطوير نظام المحاسبة الحكومية.

- تطوير التقارير الحكومية ونظم الاتصال.

- تطوير نظم المراجعة والرقابة الحكومية.

ويتناول الباحث الركائز المحاسبية السابق الإشارة إليها باعتبارها تمثل ركائز وأساسيات المدخل المقترح لتطوير الموازنة العامة بهدف ترشيد الإنفاق العام.

نتيجة للتطور الذي لاحق دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من انعكاسات على حجم ونوعية الإنفاق العام أصبحت الموازنة العامة للدولة تعبر عن مجموعة من الأهداف التي يمكن بها -من خلالها- تحقيق تنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومن هنا ظهرت حتمية التطوير المستمر في مراحل الموازنة العامة لتلاحق التغيرات المستمرة والمتلاحقة في حجم ونوعية ووظيفة الإنفاق العام الذي يعبر -هو الآخر- عن تطور وتعدد مجالات النشاط الاقتصادي والاجتماعي للقطاع الحكومي.

ويرتكز الهدف من التطوير المشار إليه على محاولة إخضاع الإنفاق العام لسلوك مخطط ومحسوب خاصة مع الأمور التالية:

- ندرة الموارد المالية بالنسبة لمتطلبات التطور الوظيفي للقطاع الحكومي.

- صعوبة وحساسية تخصيص الموارد المالية -المتاحة- على الوحدات المختلفة في القطاع الحكومي ومساعدات وإعانات الوحدات والقطاعات الأخرى(3).

- ارتفاع نسبة الطاقة الضريبية القومية أي عدم قدرة القطاع الحكومي في كثير من الحالات على الاستمرار في زيادة أسعار الضرائب أو استحداث ضرائب جديدة.

وفي ظل وجود الأمور المشار إليها يكون الهدف من الركائز المحاسبية في تطوير مرحلة إعداد الموازنة هو محاولة إخضاع

الإنفاق العام لسلوك مخطط مبني على أسس علمية من ناحية، ومرتبط بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية من ناحية أخرى ليتحقق في النهاية كفاءة تخصيص المال العام على استخدامات مخططة (ومنبثقة من الخطة القومية) ومحسوبة على أسس علمية وموضوعية.

يرى الباحث أن الركائز المشار إليها تتلخص في:

أولاً: استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام.

ثانياً: ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي وأدواته المحاسبية.

أولاً: استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام:

يلاحظ الباحث أن عملية تقدير النفقات العامة إذا ما تغلب عليها الطابع التقليدي الذي لا يرتكز على الأساليب العلمية فإنها تؤدي إلى إهدار الموارد المالية العامة وسوء تخصيصها على القطاعات الوظيفية للدولة، ويلاحظ هذا الإهدار في بادئ الأمر في الفروق التي تظهر بين المبالغ المدرجة بالموازنة -أو الاعتمادات- وبين النفقات الفعلية.

ولذلك كانت أهمية ارتكاز عملية تقدير النفقات العامة على أساليب علمية متطورة تتميز بالموضوعية وتبتعد عن الاجتهاد أو الارتجال حيث أن هذه الأساليب تضع في اعتبارها الظروف الاقتصادية والاجتماعية باعتبارها مؤثرات في سلوك الإنفاق العام وتتحكم به.

ويشترط في هذه الأساليب المذكورة أن تتسم بالمرونة والقابلية للتطبيق والبساطة أو عدم التعقيد لمواجهة ما قد تعانيه بعض الدول من نقص في الكفاءات والخبرات الإحصائية وتخلف في نظم المعلومات الأمر الذي قد يعيق الاعتماد على هذه الأساليب أو يحد من نتائج استخدامها.

المهم في هذا المجال هو اختيار الأسلوب المناسب والملائم لنوع الخبرات المتوافرة لدى جهاز الموازنة فالأساليب العلمية متدرجة من البساطة إلى التعقيد، من استخدام الحاسبات الصغيرة إلى نظم التحليل الإحصائي (SPSS) الموجود بالحاسبات الإلكترونية والتي تعالج البيانات الأساسية للنفقات العامة والعوامل المؤثرة فيها وتوفر المخرجات اللازمة لعمليات الاستدلال والاستنتاج الإحصائي والتي تخضع لاختبارات الفروض للبدائل المتاحة والممكنة.

فمن الأساليب البسيطة لتقدير حجم الإنفاق العام (4):

1- **الوسط الحسابي المتحرك:** ويعتمد هذا الأسلوب في تقدير الإنفاق العام على تخفيف التقلبات في أرقام الإنفاق العام الواردة بالسلسلة الزمنية.

2- **أسلوب معدلات النمو:** وتفترض هذه المعدلات تغيير سلوك الإنفاق العام وفقاً لمعدل بسيط أو مركب من واقع بيانات الفترة الماضية، ومن الممكن أن يكون هذا المعدل فعلياً (إذا ما تم استخراجه من بيانات فعلية) أو مخططاً (إذا ما تم تعديل البيانات

والمعلومات بمعلومات إضافية عن اتجاهات بعض العوامل الأساسية المؤثرة في سلوك الإنفاق العام أو التي تحكم اتجاهاته).

ويكون معدل النمو السنوي المركب للنفقات الجارية في قطاع معين يساوي

$$= \sqrt[(ن-1)]{\left(\frac{ت}{1} \right)}$$

حيث:

$ت_1$: النفقات الخاصة بالقطاع في آخر سنة مالية.

$ت_0$: النفقات الخاصة بالقطاع في سنة الأساس.

ن: الفترات الزمنية «السنوات المالية».

والأساليب العلمية الأكثر تطور والتي تعتمد على أخذ العوامل المؤثرة في سلوك النفقات العامة في الحساب أي توضح العلاقة الاقترانية بينها باستخدام تحليل الانحدار في تقدير الثوابت في هذه العلاقة الدالية ثم التعويض في معادلات معينة يمكن استخدام الحاسبات اليدوية أو الآلية في حلها لتقرير حجم النفقات العامة في قطاع معين:

ومن هذه الأساليب (5):

1- أسلوب المتوسطات:

ويعتمد هذا الأسلوب على تحديد:

- ص، مج ص وتعبر مجموع النفقات الخاصة بالقطاع

- س، مج س وتعبر مج قيم المتغير المستمر

- انحرافات القيم الفعلية عن وسطها الحسابي أي

(ص – ص)، (س – س)

س ص - ن

ص

مجـ س - أ

- التعويض في المعادلة التالية:

النفقات المقدرة للقطاع = أ + ب س

2- نماذج الانحدار الخطي البسيط، والمتعدد:

أ- نموذج الانحدار الخطي البسيط:

ويرتبط هذا النموذج بطريقة المربعات الصغرى ويمكن استخدامه في حالة متغير مستقل واحد ويكون حجم النفقات العامة في القطاع هو المتغير التابع وذلك عن طريق التعويض في معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط:

ص^ (النفقات المقدرة) = أ + ب س

مجـ س ص - ن

ويكون المعلمس ص
_

أما معدل التغير في حجم النفقات العامة للقطاع (ب)

_ ب = ص - أ س

ب- نموذج الانحدار الخطي المتعدد:

نظراً لكثرة المؤثرات والمتغيرات التي تحكم عملية تقدير النفقات العامة وتتحكم فيها بالإضافة إلى ظروف عدم التأكد التي تخضع إلى عملية التقرير فإن عملية التحليل الإحصائي تمتد لتشمل أكثر من متغير مستقل وبالتالي يمكن أن تأخذ معادلة التنبؤ النموذج الخطي المتعدد التالي:

ص^ = أ + ب$_1$س $_1$ + دس$_2$ + دس$_3$.....

حيث تعتبر س$_1$، س$_2$، س$_3$ عن المتغيرات المستقلة والمؤثرات في سلوك وحجم النفقات الخاصة بقطاع معين.

ونظراً للصعوبة اليدوية، والذهنية في بيان عناصر المعادلة السابقة فإنه يفضل استخدام الحاسب لمعالجة البيانات بدقة وسرعة وتقدير معالم المتغيرات المستقلة بالمعادلة.

3- نماذج الانحدار غير الخطي البسيط أو المتعدد:

وهذه النماذج غير الخطية يمكن الاعتماد عليها في تقدير النفقات، وتأخذ عدة أشكال منها نموذج الانحدار التربيعي، التكعيبي، الأس... اللوغارتيمي.

فمثلاً يمكن تقدير حجم النفقات العامة في قطاع معين عند وجود متغير واحد مستقل باستخدام النموذج التربيعي البسيط التالي (6):

ص^ = أ + ب س + دس$_2$

وفي حالة وجود أكثر من متغير مستقل يتحكم في سلوك وحجم النفقات العامة فإنه يمكن استخدام النموذج الأسي المتعدد التالي:

ص^= أ س$_1$ ب س$_2$ ج س$_3$ د.....

ولكن لصعوبة محاولة تقدير معالم نماذج الانحدار غير الخطي خاصة في حالة تعدد المتغيرات المستقلة لذا يجب تحويل هذه النماذج إلى نماذج خطية بواسطة إيجاد صيغة لوغاريتمية للمعادلة لتصبح نموذج خطي لوغاريتمي كما يلي:

لو ص^= لو أ + ب لو س$_1$ + ج لو س$_2$ + د لو س$_3$....

وبناء على ذلك من خلال الحاسب الآلي يمكن التوصل بدقة وسهولة إلى قيمة معالم نموذج الانحدار غير الخطي.

وتمتد عملية تقدير النفقات العامة لتشمل مرحلة دراسة تفسير وتحليل المخرجات واختيار أنسب معادلات التنبؤ وفترات الثقة التي يستند عليها وبالتالي يجب الاعتماد في ذلك على:

- معامل الارتباط R، ومعامل التحديد R^2 وذلك لقياس مدى قوة الارتباط بين المتغيرين التابع (النفقات) والمستقل وتفسير مدى تأثير الأخير على الأول بحيث قد يترتب على هذا القياس استبعاد

المتغير المستقل لتأثيره الضئيل على حجم وسلوك إنفاق القطاع محل التقدير..

كذلك يوضح المعاملات مدى وقوة التفاعل ونسبة التأثير بين المتغيرين ومدى ملاءمة المتغيرات المستقلة (المتحكمة في النفقات) وحسن مطابقة معادلة التنبؤ للبيانات الأساسية والتاريخية.

- الأخطاء المعيارية لمعادلة التنبؤ ولكل معالمها فإذا كان الخطأ المعياري للمعادلة بسيطاً فإن هذا يعني حسن تمثيل ومطابقة معادلة التنبؤ للبيانات الأساسية.

- اختيار الدلالة الإحصائية أو المعنوية لمعادلة التنبؤ عن طريق فحص قيمة توزيع F التي يوفرها الحاسب الآلي.

وأخيراً فإذا كان استخدام الأساليب العلمية في تقدير النفقات العامة قد يحقق الموضوعية وبناء على هذه النفقات على أسس تبتعد عن التقدير الارتجالي فإنه في نفس الوقت يتطلب بيانات ومعلومات لسلسة زمنية طويلة توضح النفقات العامة، والإيرادات العامة والعوامل المؤثرة -أو المتحكمة- فيها وأن تكون هذه البيانات على قدر كاف من الشمول والتحليل أو التفصيل تمكن من إدخالها ومعالجتها في الحاسب الآلي الأمر الذي يتطلب منه ضرورة تطوير طبيعة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ليتلائم مع إمكانية الاعتماد على هذه الأساليب العلمية واستخدامها في تقدير حجم الإنفاق في القطاعات الحكومية.

ثانياً: ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي:

1- الأهمية والأهداف:

ويعتبر ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي كترجمة لانعكاس تطور مهمة الموازنة العامة وأهدافها والتي تطورت بدورها كنتيجة لتطور مهمة الدولة في الشئون الاقتصادية والاجتماعية. ومما يؤكد أهمية الربط أيضاً أن الموازنة بطبيعتها تعتبر إحدى ركائز التخطيط المالي وإدارة التنفيذ العملي للخطة والصورة المالية لها (7). كذلك فإن هذا الربط يستهدف من ناحية أخرى فترة السنة -موضوع الموازنة- وبالتالي ربط الموازنة السنوية بالتخطيط طويل الأجل حتى لايتم تعديل المبالغ المخصصة أو الموزعة على القطاعات من سنة لأخرى.

ويرى الباحث أن تحقيق ربط الموازنة العامة بالخطة الاقتصادية يؤدي إلى ترشيد الإنفاق العام من الزوايا التالية:

- تقييم مختلف الأنشطة الحكومية من زاوية مدى مساهمة هذه الأنشطة في تحقيق الأهداف العامة والرئيسية.

- وضع تقديرات الإنفاق العام تغطي عدد من السنوات، الأمر الذي يؤدي إلى إضفاء الجدية في تحديد مجالات الإنفاق العام ولآجال محددة.

- تحديد الأساليب التي تستخدم لتحقيق الأهداف العامة والرئيسية بأقل قدر ممكن من الإنفاق العام.

- مراجعة وتقييم تنفيذ الموازنة العامة في ضوء الظروف والمتغيرات التي تحكم -في نفس الوقت- تنفيذ الخطة الاقتصادية والاجتماعية.

2- نواحي وأشكال الربط:

أ- الربط الزمني:

في بداية الأمر يتم رسم خطوط عريضة لاتجاهات نمو الاقتصاد القومي خلال فترة زمنية طويلة نسبياً، ثم يتم تحديد اتجاه ومعدل تطور الاقتصاد القومي، وأهداف الإنتاج من خلال خطط متوسطة الأجل (من 4-7 سنوات) وأخيراً تكون هناك خطط سنوية أكثر التصاقاً بالعمل وتشتمل على أوامر تنفيذ للمشروعات والبرامج والأهداف الفرعية، وتلتحم هذه الخطة السنوية بالموازنة العامة بحيث تتكامل في تحقيق الأهداف العامة أو الرئيسية وذلك: باعتبار أن الموازنة العامة ليست مجرد أرقام وإنما مجموعة من الأهداف العامة أو القومية.

ب- الربط الهيكلي:

ويتحقق هذا الربط من خلال تبويب الموازنة العامة للدولة وفقاً لتبويب الخطة الاقتصادية حيث أن الموازنة تعبر عن الصورة المالية لهذه الخطة أو الجانب المالي لها، وتعتبر أيضاً في نفس الوقت أداة التنفيذ العملي للخطة.

ج- الربط التنظيمي:

ويتمثل هذا الربط في تكامل جهاز التخطيط، والموازنة، فيعتمد جهاز التخطيط على المعلومات التي يعدها جهاز الموازنة أو تتوافر لديه كالتي تتعلق بتقدير الإيرادات والنفقات العامة، وإجمالي التكوين الرأسمالي المحلي الثابت بالقطاع الحكومي حيث أن التخطيط الاقتصادي يحدد الأسلوب المنهجي والفني في توزيع واستخدام الموارد المالية والمادية والبشرية المتاحة أو المتوقعة استخداماً اقتصادياً.

كذلك يعتمد جهاز الموازنة على المعلومات التي لدى جهاز التخطيط والتي تتمثل فيما يتعلق بالطاقة الضريبية القومية، والأهمية النسبية لقطاعات الإنفاق الحكومي ونوعية الضرائب الموجودة -أو المستحدثة- وغيرها من المعلومات التي ترتكز عليها عملية إعداد الموازنة العامة.

3- الربط بين الموازنة العامة والتخطيط في الاقتصاديات المختلفة:

أصبح هذا الربط (8) المحور الأساسي الذي يدور عليه التخطيط المالي في العصر الحديث أياً كانت طبيعة النظام الاقتصادي بدرجات متفاوتة وبأهداف متباينة وذلك على النحو التالي:

أ- في الاقتصاد الاشتراكي:

تقوم الموازنة العامة بدور المحور الذي يدور حوله جزيئات النظام المالي الاشتراكي، ويلاحظ أن دورها يختلف في طبيعته وحدوده وميكانيكيته عن الدور الذي تمارسه في الاقتصاديات الأخرى ولعل السبب في ذلك يرجع إلى قيام الدولة بدور المنظم لعمليات النشاط الاقتصادي وبالتالي يقع على الموازنة العامة مهمات معينة منها: التوفيق بين الدخول، والأهداف المخططة، وتحقيق التوازن الاقتصادي والمالي عن طريق تحكمها في القطاع الاشتراكي ورقابتها له من ناحية أخرى.... فمثلاً في الاتحاد السوفيتي يتم ربط الموازنة العامة بالتخطيط على النحو التالي:

- عند إعداد الموازنة العامة يكون الهدف من هذا الإعداد إنجاز الأهداف المخططة والواردة بالخطة الاقتصادية القومية فيتم إبلاغ هذه الأهداف المخططة، أو المحددة بالخطة إلى الوزارات والمصالح الحكومية والإدارات المالية حتى على مستوى

الإقليم والمنطقة -وذلك عن طريق وزارة المالية- ويلاحظ أيضاً أن الحكومة لا تقرر سوى الخطوط الرئيسية للإنفاق العام للجمهوريات الاتحادية، وتقوم هذه الجمهوريات بتوزيعها.

- وعند الانتهاء من إعداد مشروع الموازنة العامة ترفعه وزارة مالية الاتحاد إلى الحكومة للدراسة كما ترسل نسخة منه إلى لجنة الدولة للتخطيط والتي تقوم بدراسته دراسة تحليلية بغرض الوقوف على مدى تعبئة وتخصيص الإنفاق العام والتعرف على نواحي النقص في النشاط المالي والاقتصادي للاتحاد.

- يتم ربط الموازنة العامة بالأدوات المحاسبية للتخطيط الاقتصادي المتمثلة في الموازين القومية «الميزان المالي للدولة، وميزان الدخل والمنصرف للقطاع العائلي، وميزان الدخل القومي وغيرها...» وعن طريق هذا الربط يتم ضبط الخطة القومية ومراجعتها.

- تستخدم الموازنة العامة في مواجهة نتائج تنفيذ الخطة في حالة وجود فروق بين الأرقام المستهدفة، والأرقام الفعلية، وعن طريقها-أي الموازنة- يتم مواجهة هذه الفروق.

ب- في الاقتصاد الرأسمالي:

وعلى الرغم من اتفاق الدول الرأسمالية في ضرورة وجود سياسة اقتصادية طويلة الأجل تحكم -أو تتحكم في- المتغيرات الاقتصادية فقد اختلفوا في تكييف طبيعة هذه السياسة أو بمعنى آخر ربط الموازنة بالتخطيط، فمن هذه الدول من اتبع التخطيط بشكل صريح كفرنسا، ومنها من اكتفى بتحديد الأهداف العامة الرئيسية

والبرنامج الزمني لتحقيقها في اتفاق غير مكتوب وملزم أدبياً فقط كالمملكة المتحدة ومنها من يحاول اعتبار الخطة، والبرنامج والموازنة العامة وثيقة واحدة كالولايات المتحدة الأمريكية عندما اتبعت نظام موازنة التخطيط والبرامج في وحدات الحكومة الفيدرالية عام 1965 (9) وقد استهدف النظام المشار إليه تخطي فترة السنة موضوع الموازنة وبالتالي ربط الموازنة بالتخطيط طويل الأجل، حيث أن رسم موازنة سوية دون الأخذ في الاعتبار نطاق عام لسياسة طويلة الأجل تجعل من الضروري تعديل التخصيصات المالية من سنة لأخرى لتحقيق الأهداف في المدة الطويلة.

أما في فرنسا فقد اتبعت سياسات التخطيط وبدأت في تنفيذ الخطة الأولى عام 1946 (10) وعلى ذلك أصبحت الموازنة العامة تترجم -على الأقل- سياسة اقتصادية طويلة الأجل وتعطيها الصيغة القانونية وقد ظهرت ملامح ربط الموازنة بالخطة الاقتصادية بمايلي:

- تحدد الخطة التوازن المالي ومضمونه الذي يجب أن يصاحب في تنفيذها التخطيط السلبي.

- تقوم الخطة بتحديد مهمة التوجيه العام وتترك تنفيذ هذه المهمة للموازنة العامة.

- تقوم الخطة بتحديد الإنفاق الاستثماري العام والمشروعات التي يمكن الارتباط بها. والاحتياجات التمويلية لهذه المشروعات، ومن ثم يترك للموازنة تدبير هذه الاحتياجات وبالتالي يمكن أن تكون

الموازنة الاستثمارية جزءاً مكملاً للخطة أو مدمجاً فيها في هذا المجال.

ج- في اقتصاديات الدول النامية:

يمكن ربط الموازنة العامة (كخطة قصيرة الأجل) بخطة التنمية الاقتصادية (طويلة الأجل) من خلال المراحل التالية:

- تحديد الأهداف الرئيسية والعامة في خطة التنمية تحديداً واضحاً والفترة الزمنية والتكاليف المقدرة لتحقيق هذه الأهداف طويلة الأجل وبحيث يمكن تحديد نصيب كل سنة من هذه الفترة من المهام المتوقع إنجازها وتكاليف هذا الإنجاز.

-حصر وبيان حركة قطاعات الاقتصاد القومي ونتائجها من خلال نظام محاسبة قومية يتناسب مع الهيكل الاقتصادي للدولة وبحيث يعبر -هذا النظام- عن مجريات النشاط الاقتصادي وقطاعاته في الفترة القصيرة.

- مقارنة البيانات الفعلية الواردة بالحسابات القومية مما كان يجب إنجازه خلال العام (من واقع الخطة السنوية المشار إليها) وبيان الفروق حتى يمكن معالجتها والاستمرار في تنفيذ الأهداف الرئيسية طويلة الأجل في السنة التالية:

- يمكن رسم خطة السنة التالية من خلال إسقاط بيانات الحسابات القومية عن السنة السابقة في حدود الأهداف الرئيسية مع الأخذ في الحسبان التغيرات الاقتصادية خلال هذه السنة.

- يأتي بعد ذلك دور الموازنة العامة والتي توضح ما يجب على القطاع الحكومي والقطاع العام تنفيذه والبحث عن الموارد العامة الكافية لتغطية ما يتطلبه هذا التنفيذ من نفقات.

آراء واقتراحات لربط الموازنة العامة بالخطة الاقتصادية في الدول النامية:

يرى الباحث أن تحقيق الربط المشار إليه بين الموازنة العامة من ناحية وخطة التنمية الاقتصادية في الدول النامية من ناحية أخرى يتطلب توافر العناصر التالية:

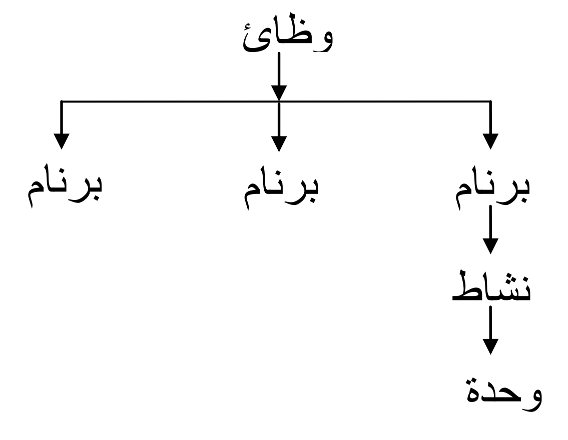
1- تطوير عملية إعداد الموازنة العامة -باعتبارها خطة سنوية- وارتكازها على أساليب التخطيط العلمي.

2- إعداد موازنة لسنوات متعددة تغطي الفترة الزمنية للخطط متوسطة الأجل على أساس أن هذا النوع من الموازنات يشكل بطبيعته الجانب التمويلي -أو المالي- للخطة وقد يكون من الأفضل البدء بدراسة إمكانية الاستفادة من تطبيق موازنة السنتين مقابل خطط فرعية لنفس الفترة للوقوف على مدى إمكانية تطبيق الأسلوب المقترح كلية.

3- إجراء مراجعة شاملة وتفصيلية للتنظيم الإداري لوحدات القطاع الحكومي لكل من أجهزة التخطيط وأجهزة الموازنة لتحقيق التكامل المطلوب بين أداء وحدات الجهازين معاً في ضوء الأهداف العامة وبشكل يبتعد عن التضارب أو الازدواج في الاختصاصات أو التنازع عليها.

4- توحيد المفاهيم والمصطلحات بين الخطة ونظام المحاسبة الحكومية الموجودة، وتبويبات الموازنة العامة، ونظام المحاسبة الحكومية حتى يتم ترجمة التكامل بينها إلى لغة مشتركة ذات دلالة واحدة بينها عند استخدام أي منها في ترشيد ورسم السياسات الاقتصادية، وتحليل ودراسة الاتجاهات الاقتصادية في المجتمع.

وفي هذا الشأن (11) أصدرت إدارة الشئون الاقتصادية والاجتماعية التابعة للأمم المتحدة دليلاً تضمن أهمية التبويب الاقتصادي الوظيفي للإنفاق العام في تحقيق الأهداف المشار إليها في الدول النامية والذي يمكن أن يكون على النحو التالي:



يرى الباحث أن تطوير الموازنة العامة في مرحلتي التنفيذ والرقابة بهدف تحقيق الكفاءة في استخدام المال العام يرتكز على الركائز التالية:

أولاً: تطوير نظم المحاسبة الحكومية.

ثانياً: تطوير القوائم المالية الحكومية.

ثالثاً: تطوير التقارير الحكومية.

رابعاً: تطوير نظم الرقابة والمراجعة الحكومية.

وفيما يلي يوضح الباحث دور الركائز المحاسبية المشار إليها في التحقيق من كفاءة استخدام المال العام.

المبحث الأول: تطوير نظم المحاسبة الحكومية

1- دوافع التطوير:

يعتبر التطوير سمة أساسية من سمات العصر، وبالنسبة لنظام المحاسبة الحكومية يعتبر من الأنظمة التي تحتاج - بطبيعتها إلى التطوير لارتباطه بتطور طبيعة ونشاط القطاع الحكومي كأحد قطاعات الاقتصاد القومي وفي هذا المعنى أوضحت لجنة المحاسبة الحكومية الأمريكية في تقريرها الصادر عام 1968 أن (12) «المحاسبة الحكومية تعيش في مجال غير متقد نوعاً ما في الوقت الذي أمكن فيه لمهنة المحاسبة أن تقدم خدمات مهمة ومتزايدة، على هذا الأساس يجب أن يحدث تقدم واضح لمركز المهنة بتقديم دراسات ذات قيمة لرفع مستوى الجهاز الحكومي».

تظهر الحاجة إلى تطوير نظم المحاسبة الحكومية نتيجة لعدة عوامل أساسية تعود إلى تغير الظروف والمؤثرات التي تحم عملية إعداد هذه النظم أو تتحكم فيها ومن أهم هذه العوامل (13):

- الاهتمام بالتخطيط الاقتصادي كأسلوب أو منهاج لتعبئة الموارد الاقتصادية وما يتطلبه هذا التخطيط من بيانات ومعلومات عن قطاعات الاقتصادي القومي المختلفة.

- اختلاف النظرة إلى وظيفة نظام المحاسبة الحكومية فقد كانت تقليدية ترتبط باعتبار هذا النظام مجرد أداة لتسجيل عمليات الإنفاق والتحصيل وإعداد الحسابات الدورية والختامية والمساهمة في إعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها. إلى أن أصبحت هذه النظرة من زاوية اعتبار نظام المحاسبة الحكومية نظاماً لإنتاج البيانات والمعلومات التي تفيد في ترشيد متخذي القرارات على المستوى الكلي، وإعداد الخطط الاقتصادية القومية وترشيد السياسات الاقتصادية والمالية المختلفة.

علاوة على أجهزة التخطيط الاقتصادي والمالي فإن الاستفادة من البيانات والمعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة الحكومية تمتد لتشمل الطوائف التالية (4):

- المسئولين عن تنفيذ النشاط الحكومي.

- السلطة التشريعية.

- الجمهور بشكل عام.

- جهاز المحاسبة.

- ويرى الباحث أن دوافع تطوير نظم المحاسبة الحكومية تكمن أيضاً في ظهور مجموعة من المعوقات والمشكلات التي نتجت عن تطبيق النظم الحالية خاصة في الدول النامية ومن هذه المعوقات أو المشاكل:

أ- المشكلات الناتجة عن دمج بعض الوحدات الحكومية أو الوزارات في بعضها أو إلغاء البعض الآخر أو تغيير الارتباطات الإدارية أو المالية في بعض الوحدات.

ب- طول مدة تنفيذ بعض الإجراءات خاصة في حالات الاستبعاد من حسابات الاستخدامات أو الإيرادات، أو فقد أصول المستندات، وإصدار الشيكات الحكومية، وإلغائها، وتعديلها، وردها، وفقدها...

ج- كثرة التعليمات المالية والتفسيرات والتعديلات التي تدخل عليها، الأمر الذي يؤدي إلى الارتباط أو التضارب في معالجة بعض النواحي المالية مما قد يضعف من صحة تعبير القوائم والتقارير عن الحقيقة.

د- وجود عدد هائل من النماذج والمستندات والسجلات في الوحدات الحكومية وكثرة البيانات والتوقيعات التي تحويها الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى بطء العمل المحاسبي وتكرار الجهود والزيادة في النفقات بلا مبرر هذا بالإضافة إلى تكدس المستندات والدفاتر المنتهية، وارتفاع تكاليف تخزينها بلا عذر.

وبالإضافة إلى زيادة عدد الإدارات الحكومية وتوسع نشاطها (5)، ونفقات عدد كبير منها يتطلب تطوير النظم المحاسبية الحكومية

بشكل يؤمن توفير مقومات الرقابة الإحصائية إلى جانب توفير مقومات توحيد الحسابات واستخراج الحسابات الختامية والمركز المالي الموحد للجهاز الإداري للدولة وبأسلوب تلقائي مقارن.

هذا بالإضافة إلى ظهور الحاجة الماسة إلى تطوير نظام المحاسبة الحكومية -كنظام معلومات مالي حكومي كي يتسنى استخلاص معلومات محاسبية تفيد- إلى جانب تحقيق الرقابة في (16):

- التعرف على تكلفة أداء الخدمات العامة.

- بيان التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتوقيتها واحتمالاتها.

- المساعدة في أعمال التخطيط الاقتصادي لأنشطة وبرامج الأجهزة الحكومية المختلفة.

2- أهداف ومحددات تطوير نظم المحاسبة الحكومية في الدول النامية:

يرى الباحث أن التطوير المقترح لنظم المحاسبة الحكومية في الدول النامية بشكل عام تتحد ملامحه بتحقيق الأهداف التالية:

أ- أهداف تتعلق بإنتاج البيانات المحاسبية:

- التوفيق بين المبادئ والمفاهيم المحاسبية كأساس لبناء أي نظام محاسبي والاحتياجات الدستورية والقانونية، والقواعد والتعليمات التي تصدرها الدولة خاصة وأن من أهداف النظام المحاسبي نفسه الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج العمليات طبقاً للمبادئ المحاسبية.

فقد يحدث في حالات معينة بعض الاختلافات بين القواعد والتعليمات التي تصدرها الجهات المالية المسئولة عن تنفيذ

الموازنة العامة والمبادئ والمفاهيم المحاسبية، الأمر الذي قد يضر بفاعلية وسلامة البيانات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي.

- ربط النظام المحاسبي بتقسيمات الموازنة العامة، وهذا الربط يفيد في استخدام الأموال، وتحصيل الإيرادات العامة الأمر الذي يجعل من المحاسب الحكومي وكيلاً عن السلطة التشريعية في الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية، والتأكد من قانونية هذه التصرفات وسلامتها وكفايتها وفاعليتها.

ب- أهداف ومحددات تتعلق باستخدام البيانات المحاسبية:

- تسهيل عملية الرقابة والمراجعة التي تقوم بها الأجهزة المركزية للرقابة بحيث تسمح بيانات النظام المحاسبي بالرقابة الإدارية للأموال العامة والأنشطة، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية.

- الإفصاح عن النتائج الاقتصادية والمالية للأنشطة الحكومية على أن يتضمن هذا الإفصاح قياساً للإيرادات.

3- مجالات التطوير المقترح:

يرى الباحث أن يشمل تطوير نظام المحاسبة الحكومية - باعتباره وسيلة لتحقيق الأهداف العامة للتطوير مجالين هما:

الأول: ويتعلق بتطوير ذاتية النظام المحاسبي الحكومي.

والثاني: ويتعلق بتطوير المعارف وتنمية المهارات المحاسبية لدى المحاسبين في الوحدات الحكومية.

المجال الأول: تطوير ذاتية النظام المحاسبي الحكومي:

نتيجة للتطور الذي لاحق وظيفة المحاسبة بشكل عام والذي أصبحت معه أداة لإنتاج البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على اختلاف مستوياتها التنظيمية، ونتيجة لزيادة الحاجة إلى بيانات عن أداء القطاع الحكومي باعتباره قطاعاً أساسياً وهاماً من قطاعات الاقتصاد القومي بحيث تمكن هذه البيانات والمعلومات من إعداد الخطط الاقتصادية والرقابة عليها.

فقد كان على نظام المحاسبة الحكومية أن يلاحق هذه التطورات للوفاء بالمتطلبات المتزايدة منه، وعلى ذلك يكون من الأهمية أن يعيد القطاع الحكومي ترتيب وتهيئة نظامه المحاسبي لكي يثبت فاعليته كنظام معلومات محاسبية يفيد في مجالات ترشيد متخذي القرارات وراسمي السياسات المالية والاقتصادية.

ومن هنا يجب أن يكون نظام المحاسبة الحكومية نظاماً ديناميكياً ثابتاً حتى يتلاءم مع ما يطلب منه ويكون قادراً على إنتاج البيانات المحاسبية بصلاحيات مختلفة من حيث التوقيت، والشمول، والتفصيل، والدقة والموضوعية..

ومن الملاحظ أن التطوير المقترح إنما ترجع أهميته أيضاً في أن نظام المحاسبة الحكومية التقليدي لا يستطيع أن يوفر البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي بسبب تركيزه على الأغراض الرقابية بصفة رئيسية أو أساسية.

إن تطوير نظام المحاسبة الحكومية سوف يساعد هذا النظام على تحقيق:

- الإفصاح الكامل عن الموارد والالتزامات وتكاليف تأدية الخدمة العامة.

- تيسير الرقابة على الموارد والاستخدامات والممتلكات والأصول الأخرى في الوحدات الحكومية.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط الاقتصادي، وإعداد الموازنة العامة بمواصفات ومعايير معينة من حيث التوقيت، والشمول، والتفصيل، والموضوعية.

- تسهيل إعداد التقارير الرقابية اللازمة في كافة المستويات التنفيذية، والتشريعية، والتخطيطية.

- إمكانية استخدام المعدات الآلية والإلكترونية لتحقيق السرعة والدقة في تشغيل النظام.

- تسهيل أداء المراجع الداخلي، كذلك أداء أجهزة الرقابة والمراجعة المركزية أو الخارجية بحيث يتمكن هؤلاء من التقييم الموضوعي للأداء الحكومي من مختلف الجوانب.

وحتى يتم تحقيق الأهداف السابقة يرى الباحث أن يمتد التطوير إلى النواحي التالية:

1- ربط نظام المحاسبة الحكومية بنظام المحاسبة القومية:

تتميز المحاسبة القومية بأنها:

- أداة للتخطيط الاقتصادي (17) فالاقتصاديون يستطيعون الاعتماد على نتائج القياس المحاسبي في توجيه الاقتصادي القومي ورسم

السياسات المالية والاقتصادية خاصة فيما يتعلق باستخدام الموارد المتاحة، وإعادة توزيع هذه الموارد وتخصيصها على القطاعات الاقتصادية المختلفة. ومن هنا فإن هذا النظام يساعد رجال الموازنة على تخطيط الإنفاق العام، والموارد العامة بشكل يمكن من ربط الموازنة العامة للدولة، بالسياسات الاقتصادية وخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

- وسيلة لوصف النشاط الاقتصادي فهي تهتم بتحليل وعرض الجوانب الاقتصادية للنشاط القومي بحيث يمكن تقييم نتائج هذا النشاط على فترات دورية،وتوفير البيانات التحليلية اللازمة للتخطيط الاقتصادي ومن هذه البيانات:

- ما يتعلق بالكميات الاقتصادية الكلية: كالناتج والدخل والإنفاق القومي.

- ما يتعلق بمعاملات القطاعات الاقتصادية المختلفة.. كالنفقات الاستهلاكية للقطاع العائلي، والتدفقات الداخلية من وإلى والخارج، والمشتريات الحكومية من سلع وخدمات ومجمل الإدخارات والاستثمارات (18).

ومن هنا يرى الباحث ضرورة الربط بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة القومية وذلك لأن المحاسب القومي يعتمد في إعداد الحسابات القومية على البيانات التي يعدها أو ينتجها المحاسب في وحدات القطاع الحكومي باعتبار أن نفقات وإيرادات القطاع الحكومي تؤثر على عناصر حسابات القطاعات الأخرى

من ناحية، وعلى الكميات الاقتصادية الكلية من ناحية أخرى ويتضح ذلك مما يلي:

حساب وتقييم الناتج القومي:

- يعتمد المحاسب القومي على بيانات المحاسبة الحكومية عند تقييمه للناتج القومي بسعر التكلفة والمكونة لعناصر المعادلة التالية:

الناتج القومي بسعر التكلفة = الناتج القومي بسعر السوق +

إنفاق ↑ إيرادات ↑

- يتم احتساب قيمة الخدمات الحكومية ضمن الناتج القومي على أساس الأجور المستحقة لقوة العمل داخل القطاع الحكومي.

- يعتبر المستلزمات السلعية، والمستلزمات الخدمية التي يحتاجها القطاع الحكومي ضمن عناصر الناتج أو الاستهلاك الوسيط والتي تستبعد لتفادي تعدد الحساب أو الازدواج عند حساب الناتج القومي حيث أن:

الناتج القومي = الناتج الكلي - الناتج الوسيط

حساب الدخل القومي والدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه:

يعتمد المحاسب القومي على بيانات نظام المحاسبة الحكومية في:

من المعروف أن الدخل القومي = عواد عوامل الإنتاج المستحقة خلال فترة القياس

= الأجور + الإيجارات + الفوائد - الأرباح

فيمد المحاسب الحكومي المحاسب القومي بالبيانات اللازمة لحساب وتقدير الدخل القومي ومن هذه البيانات:

1- الأجور والمرتبات التي تستحق على القطاع الحكومي للقطاع العائلي.

2- الفوائد المستحقة على القطاع الحكومي -نتيجة لتمويل الدين العام- لوحدات قطاع الأعمال أو للقطاع العائلي.

3- الإيجارات المستحقة على وحدات القطاع الحكومي.

4- الضرائب المباشرة على دخول الأفراد والشركات.

5- المعاشات والتعويضات والإعانات التي يدفعها القطاع الحكومي للقطاع العائلي.

استخدام بيانات المحاسبة الحكومية في إعداد حسابات القطاع الحكومي:

تتضح أهمية ربط نظام المحاسبة الحكومية بنظام المحاسبة القومية لكي يتمكن المحاسب القومي من إعداد الحسابات القومية الخاصة بقطاع الإدارة الحكومية معتمداً على مخرجات نظام المحاسبة الحكومية والتي توضح العناصر التالية:

- الأجور والمرتبات.

- مشتريات القطاع من القطاعات الأخرى المحلية.

- مشتريات القطاع من قطاع العالم الخارجي.

- صافي المدفوعات التحويلية إلى القطاع العائلي (معاشات، إعانات، بطالة، ضرائب مباشرة الدخل).

- إعانات القطاع لقطاع الأعمال.

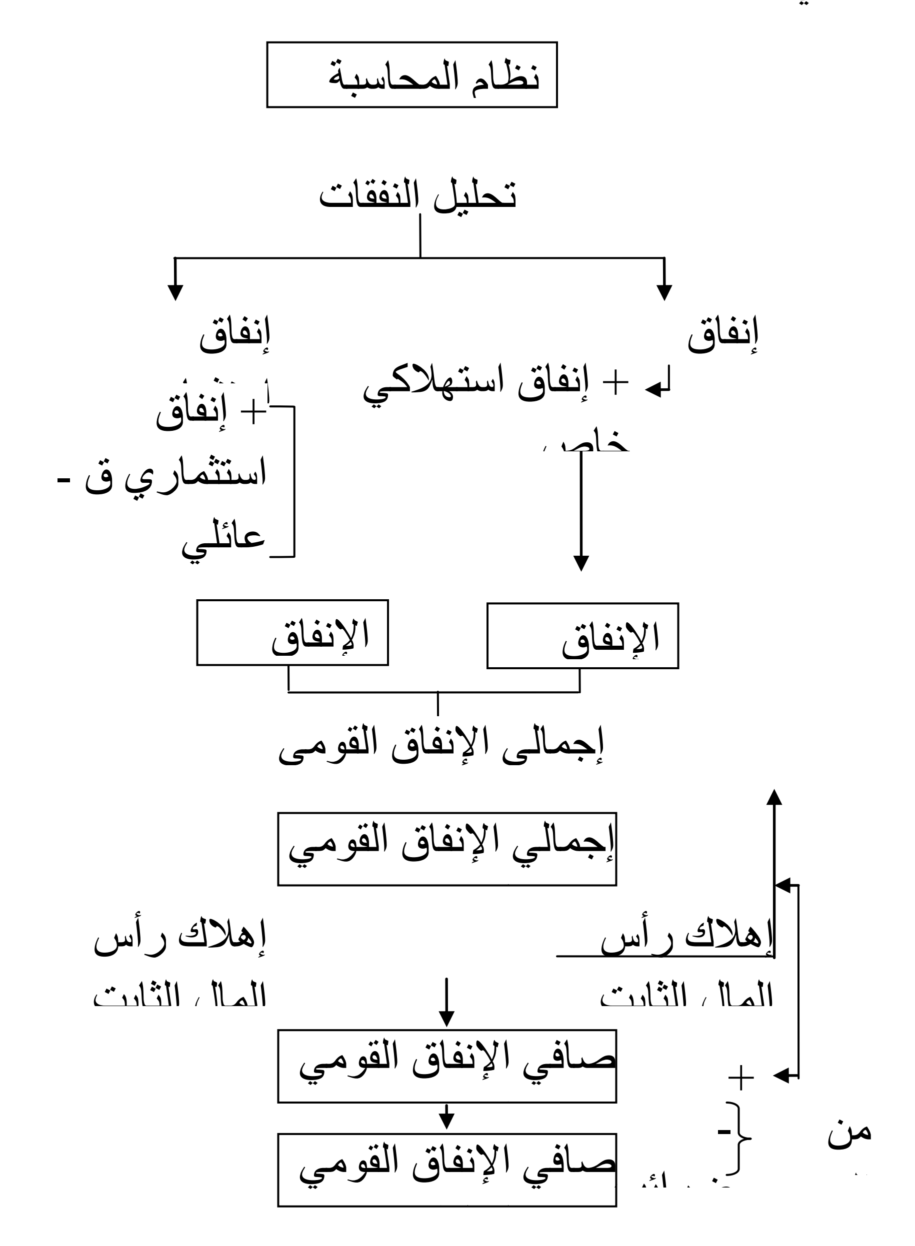
- الضرائب غير المباشرة.

- مساهمة القطاعات الأخرى في التأمينات والمعاشات.

وبشكل إجمالي يمكن للباحث تصوير مدى الترابط بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة القومية في الشكل التالي:

حساب وتقييم الإنفاق القومي:

تظهر أهمية الارتباط بين نظام المحاسبات الحكومية، ونظام المحاسبة القومية بصدد حساب وتقييم الإنفاق القومي من الشكل التالي:



شكل رقم (2)

2- الاتجاه إلى آلية تشغيل النظام المحاسبي كلما أمكن:

حتى تتم الاستفادة من تقديم التقارير المحاسبية في الوقت المناسب أو المطلوب يجب أن تستخدم الطرق المتاحة لزيادة سرعة دورة التقارير مثل استخدام الحاسبات الإلكترونية ووسائل المحاسبة الآلية التي تعمل على سرعة ودقة استخراج النتائج والتوفير في الوقت والجهد والمال.

ويرى الباحث أنه عند نظم الحاسبات الآلية في حسابات القطاع الحكومي يجب وضع العوامل التالية في الاعتبار:

- الطاقة البشرية المتاحة للمجتمع ومدى أو نسبة استغلالها أي مدى وجود فائض أو نقص في الطاقة البشرية المتاحة لتشغيل هذا النظام الآلي، على أن تكون لدى هذه الطاقة القدرات اللازمة لتشغيل وصيانة الآلات المستخدمة (19).

- الإمكانيات اللازمة لاستمرار ونجاح أتمتة النظام سواء كانت هذه الإمكانية فنية أو تنظيمية.

- الدليل المحاسبي الحكومي ومدى استجابته لمتطلبات التشغيل الآلي.

3- إعادة النظر في تصميم الدليل للإيرادات والنفقات العامة:

حتى يحقق النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية أهدافه كنظام للمعلومات، ونتيجة لتزايد الحاجة إلى بيانات ومعلومات عن الأداء الحكومي تفيد في إعداد خطط التنمية الطويلة والمتوسطة الأجل علاوة على البيانات والمعلومات التي تعكس تنفيذ الموازنة العامة

للدولة فإن الدليل المحاسبي للإيرادات والنفقات العامة يجب أن يحقق الأمور التالية: (2)، (21).

- إعطاء صورة واضحة وذات فاعلية في هيكل وإطار الأنشطة الحكومية.

- المساعدة في تقييم الأداء الحكومي وفي تقييم أداء الاقتصاد القومي.

- إمكانية تحقيق الربط بين النظام المحاسبي الحكومي والحسابات القومية.

- تحقيق أهداف المراجعة الحكومية.

وحيث أن التبويب المحاسبي التقليدي للنفقات والإيرادات العامة يرتكز على الأغراض الرقابية بصفة رئيسية فإن هذا التبويب لا يستطيع أن يوفر البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي.

ومن الممكن خلال هذا التبويب وضع نظام واحد لتبويب الحسابات لكل الوحدات الحكومية على أساس مشترك أو مزدوج في مصفوفة واحدة، فمثلاً التبويب الاقتصادي، الوظيفي، والتبويب الإداري - المحاسبي....

وقد اهتمت الأمم المتحدة بالتبويب الاقتصادي- الوظيفي وأصدرت دليلاً خاصاً به ظهرت من خلاله أهمية للدول النامية حيث أنه يساعد على تحليل الاتجاهات الاقتصادية ورسم السياسات الاقتصادية لهذه الدول (22)، وبإضافة تبويب الموازنة العامة يمكن

الحصول على تقييم ثلاثي متقاطع إذا ما تمت برمجته على الحاسب الإلكتروني لأمكن الحصول على عدة اتجاهات لتحليل نشاط القطاع الحكومي.

وإذا ما اختارت الدولة التبويب المشترك أو الثنائي للإيرادات والنفقات العامة من واقع الظروف والإمكانيات الخاصة فيجب أن يرتكز هذا الاختيار على عدة ركائز منها:

- أن يعطي التبويب نفس النتائج في حالة تطبيقه على مختلف العمليات.

- وضوح التبويب بالنسبة للعاملين بالحقل المحاسبي في الوحدات الحكمية وتقليل الحاجة إلى الاعتماد على المذكرات التفسيرية أو الإيضاحية.

- الاستجابة للقوانين واللوائح الموجودة بالدولة ولمتطلبات الأجهزة الحكومية المختلفة.

- الوفاء بدرجات معينة من التفصيل والتجميع الأفقي (23) والرأسي حتى تكون البيانات الحاسبية قابلة للتصعيد على المستوى القومي فتحقق الاستفادة منها في مجال التخطيط القومي وإعداد الحسابات القومية.

ومع اتساع دائرة النشاط الحكومي وزيادة عدد العاملين في الوحدات الإدارية فإن الاهتمام بتنظيم الدورات المستندية للعمليات المالية، ونظم الحفظ والأمر يتطلب من وجهة نظر الباحث ما يلي (24):

- ضرورة تخفيض عدد المستندات المطلوبة والمستخدمة في كل عملية حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي بحيث يتم إنجاز الأعمال المحاسبية بدقة وسرعة.

- منع الازدواج في البيانات التي تحويها النماذج والدفاتر والمستندات وإعادة النظر في تصميم بعض المستندات بشكل يلائم استخدام الوسائل الآلية والإحصائية والتي من شأنها تسهيل عملية الرقابة والمتابعة.

- وضع جدول زمني لحفظ المستندات والنماذج مع مراعاة التكاليف الخاصة بهذا الحفظ وبشكل يتفادى معه الازدواج في عملية الحفظ بطريقة سهّل عملية استرجاع المعلومات والحصول عليها.

المجال الثاني: تطوير أداء العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة الحكومية:

يحتاج العاملون في حقل المحاسبة الحكومية إلى التكيف مع ظروف العمل والتي تتمثل في القواعد المالية لتنفيذ الموازنة العامة، والمبادئ والسياسات المحاسبية بشكل عام، والمزيد من المستندات والنماذج، والمزيد من التقارير الدورية، وكل هذه الظروف تحتاج إلى تدريب مستمر لرفع الروح المعنوية للعاملين في مجال المحاسبة الحكومية وبالتالي سرعة إنجاز العمل المحاسبي بلا أخطاء أو مشاكل وبالتالي ينجح النظام المحاسبي الحكومي في تحقيق أهدافه.

ويلاحظ الباحث في هذا المجال ما يلي:

1- أن برامج التدريب المحاسبية -قبل دخول الخدمة- هي الأكثر شيوعاً وتتمثل عادة في الجامعات والمعاهد المتخصصة. إلا أن معظم هذه الجهات تلبي حاجات القطاع الخاص أكثر من اهتمامها بتلبية احتياجات المحاسبة الحكومية.

2- لا بد أن تشتمل برامج التدريب، والتهيئة المسبقة على تنمية المهارات المحاسبية في حل المشكلات التي تواجه الأعمال اليومية في المحاسبة الحكومية.

3- أن تدرس المحاسبة في الجامعات والمعاهد يحتاج إلى وقفة لتقييم الآثار أو النتائج المتعلقة بتلبية احتياجات الوحدات الحكومية الحاضرة والمستقبلة. ومن هنا يرى الباحث أن الأمر يحتاج إلى ضرورة التطوير المستمر للمعارف والمهارات المحاسبية في مراحل الدراسة الجامعية (25)، وعند دخول الخدمة في وحدات القطاع الحكومي (26).

المبحث الثاني: تطوير القوائم المالية في الوحدات الحكومية

1- حتمية التطوير:

نتيجة للتطوير الذي لاحق وظيفة المحاسبة باعتبارها نشاط خدمي يهدف إلى إمداد المعلومات الملائمة لترشيد متخذي القرارات المختلفة فئات مستخدمي البيانات المحاسبية، وفي ضوء اتساع مجال النشاط الحكومي ليتعدى مجال الأنشطة التقليدية إلى مجالات أخرى متعددة ومتنوعة فقد أصبح ضرورياً تطوير نظام المعلومات المالي الحكومي كي يمكن استخلاص معلومات تفيد ليس (27) فقط في تحقيق الرقابة وإنما في توضيح ما يلي:

- تكلفة الخدمات المختلفة التي يؤديها القطاع الحكومي.

- نتائج البرامج والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية التي يقوم بها القطاع الحكومي في صورة عائد استثمار أو أي مقياس كمي آخر.

- التدفقات النقدية والمالية الفعلية والمتوقعة وتوقيتها واحتمالاتها وما دام الأمر يتعلق بتوضيح الأمور المشار إليها فإنه من الملاحظ أن هذه القوائم وما تعرضه من بيانات لا تفي بالأغراض المطلوبة حيث:

- لا يتم إمساك حسابات للممتلكات العينية أو احتساب إهلاك لهذه الممتلكات وإنما يكتفي بفتح حسابات يشترط مطابقتها للتصنيف الوارد بالموازنة العامة -يطلق عليها حسابات الموازنة- بالإضافة إلى بعض الحسابات الوسيطة أو المؤقتة.

- لا تتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات على أساس انعدام العلاقة السببية بينهما من ناحية، وانعدام حافز الربح في معظم الأجهزة الحكومية.

وبالتالي فإن القوائم المالية الحكومية الموجودة لا تخرج عن كونها:

- جداول لعرض وتلخيص نتاج تنفيذ الموازنة العامة في ضوء التشريعات والنظم المالية حيث أنها توضح الإيرادات والمصروفات المقدرة بالموازنة مقارنة بالإيرادات والمصروفات الفعلية وبيان الفروق وأنواعها وهي بذلك تخدم غرضاً رقابياً هاماً.

- وسيلة تساعد -من خلال البيانات التاريخية الواردة بها- في إعداد تقديرات الموازنة العامة للفترات المالية المقبلة.

ويترتب على ذلك أن البيانات والمعلومات التي توضحها القوائم المالية الحكومية -بوضعها الحالي- تكون غير قادرة على تحقيق:

- فعالية الوظيفة الرقابية للنظام المحاسبي الحكومي.

- الاستفادة في مجال اتخاذ القرارات في كافة المستويات.

- الحكم على كفاءة الآراء في الأجهزة الإدارية الحكومية.

ونتيجة لذلك زاد الاتجاه نحو إعداد ميزانية وحسابات نتيجة في معظم الوحدات الحكومية ويؤكد البعض (28) هذا الاتجاه بقوله «أن الميزانية وقائمة الدخل تطبق أيضاً في مجال الوحدات الحكومية مثال ذلك المستشفيات والجامعات فلديها قوائم للدخل على الرغم من تسميتها بقوائم الإيرادات والمصروفات».

2- المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها كمنطلق للتطوير:

يرى الباحث أن ترتكز عملية تطوير القوائم المالية في الوحدات الحكومية على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو المتعارف عليها فجوهر المفاهيم- أو المبادئ- المحاسبية لا يختلف باختلاف طبيعة الوحدات المحاسبية وإنما جوهر الخلاف -في رأي الباحث- في سبل استخدام وتحليل والاستفادة من المعلومات المحاسبية.

وهذا يعني أن الباحث يميل إلى الرأي القائل (29) بأن المبادئ المحاسبية المقبولة -أو المتعارف عليها- قابلة للتطبيق في المحاسبة الحكومية مع وجود بعض الاستثناءات الجزئية، ونتيجة لذلك فإنه من الممكن تجهيز قوائم ما تماثل تلك التي تعد في الوحدات الهادفة

إلى الربح لتوسيع قاعدة المعلومات التي تنتجها هذه القوائم والتي يمكن الاستفادة بها في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات.

- مبدأ المحافظة على رأس المال:

من المبادئ المحاسبية، التي يرتكز عليها تشغيل وإدارة أي وحدة محاسبية بغض النظر عن طبيعتها وهو أحد المؤشرات الهامة في تقييم كفاءة أي جهاز إداري أو وحدة اقتصادية وهنا يتفق الباحث مع قول بعض الكتاب (30) صحيح أن هدف الربح عديم الأهمية في كثير من الوحدات الحكومية لكن هذا لا يعني عدم أهمية مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن مفهوم نقطة التعادل هو أحد مفاهيم الربح في المحاسبة، ويبقى تحقيق هذا لمفهوم هاماً في الوحدات والأجهزة الحكومية لأنه مؤشر على فعالية العمليات والأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدات وسلامة استخدامها للمصادر المالية وكذلك سلامة مركزها النقدي.

ومما يؤكد هذا الرأي أيضاً أنه إذا كانت الوحدة الاقتصادية والتي تسعى لتحقيق أرباح محدودة القدرة في زيادة مصادرها المالية فإن هذا ينطبق أيضاً على الأجهزة الحكومية-منفردة ومجتمعة- فهي مسئولة عن المحافظة على الأموال العامة وإنمائها وحسن استخدامها.

وبالتالي فإنه يمكن تجهيز قوائم مالية خاصة بالأجهزة الإدارية-الحكومية- تماثل ما تعده الوحدات الاقتصادية والتي تظهر عادة مدى تأثر رأس المال في الوحدة (في الجهاز الحكومي يكون رصيد الاعتماد) بالعمليات الاقتصادية المختلفة.

- وتقسيم المصروفات إلى رأسمالية، وإيرادية:

هناك من لا يرى ضرورة لهذا التقييم في الوحدات التي لا ترمي تحقيق الربح والوحدات الحكومية. إلا أن الباحث يرى أن هذا التقسيم يزيد من مقدار الاستفادة من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي إذ يساعد -هذا التقسيم- على إلقاء الضوء على تكاليف الأنشطة العادية، وتكاليف البرامج والأنشطة الرأسمالية. حيث أن قارئ القوائم المالية الحكومية لا يهمه مقدار العجز -أو الوفر- بالقدر الذي يهمه معرفة نتيجة وآثار الإنفاق العام، وما تم إنجازه من مشروعات وبرامج اقتصادية وحجم النفقات اللازمة لذلك.

- وإهلاك الأصول التابعة:

يجب أن تسجل أعباؤه قبل مقابلة الإيرادات والتكاليف والأعباء في الوحدات الاقتصادية حتى يتم الوصول إلى الربح بشكل يقترب من الموضوعية ولكن هل مجرد عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية يعتبر كافياً لعدم حساب إهلاك للأصول الثابتة في هذه الوحدات؟

يعتقد الباحث أن حساب إهلاك هذه الأصول في الوحدات الحكومية أمر تحتمه المتطلبات التالية:

- مسئولية النظام المحاسبي في الإفصاح عن حقيقة المركز المالي للوحدة المحاسبية.

- الاستفادة من البيانات -والمعلومات- المحاسبية من خلال النظام المحاسبي الموجود في هذه الوحدات في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات على كافة المستويات.

- مسئولية النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية في تحديد تكاليف أداء الخدمات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدات بشكل موضوعي سليم.

- شمول تطبيق مبدأ المحافظة على رأس المال لجميع الوحدات المحاسبية -وإن اختلفت تسميته- في الوحدات الحكومية.

- إعطاء صورة تفصيلية عن مكونات رأس المال الثابت بالقطاع الحكومي يتيح للمحاسب القومي القدرة على حساب رأس المال القومي بشكل دقيق. علاوة على إلقاء الضوء على كيفية استخدام المال العام المتمثل في أصول أو ممتلكات عينية والأوقات المحتملة للاستبدال وهذا يعني أيضاً الرقابة المباشرة على حركة هذه الأصول من ناحية أخرى.

- ترشيد القرارات والنفقات الخاصة بعمليات صيانة الأصول الثابتة في الوحدات الحكمية وعلاوة على المتطلبات السابق الإشارة إليها فإنه من الملاحظ أن وحدات الجهاز الإداري للدولة -خاصة النامية- تمتلك قطاعاً كبيراً من رأس المال الثابت.

لذلك فإنه من المرغوب فيه على طريق تطوير القوائم المالية الحكومية الاهتمام بأمر المحاسبة عن الأصول الثابتة، خاصة وأن هذا الاهتمام سوف يساعد في تحديد اتجاه استخدام الموارد القومية بالشكل الذي يحقق لها أفضل استخدام ممكن. وفي هذا الشأن يقترح الباحث ما يلي:

- تسجيل حركة عناصر رأس المال الثابت وفقاً للتكلفة التاريخية، والحالات التي لا تكون هذه التكلفة معلومة فيجب تقديرها بشكل موضوعي كما في حالة الأصول المهداة. على أن يتم تسجيل حسابات هذه الأصول ضمن مجموعة الحسابات المالية وليس ضمن الحسابات النظامية.

- احتساب قيمة لإهلاك هذه الأصول بما يتمشى مع العمر الافتراضي والاسترشاد بمعدلات الاستخدام المتعارف عليها في الوحدات الاقتصادية مما يساعد على توفير البيانات والمعلومات اللازمة في مجالات التخطيط والرقابة على المال العام.

- *وأساس الاستحقاق:*

كأساس محاسبي متعارف عليه في قياس نتائج النشاط يرى الباحث أنه إذا تم تعميمه على جميع عمليات الوحدات الحكومية فإنه يساعد على بيان وتحديد التكلفة الفعلية لتشغيل المرافق العامة وبالتالي فإن هذا الأساس يفضل جميع الأسس الأخرى التي يمكن اتباعها في القياس المحاسبي للإيرادات والنفقات العامة من ناحية كمية وقيمة المعلومات التي يوفرها. وفي مجال تطبيق هذا الأساس فإن الأمر يحتاج إلى:

- توافر كفاءات قادرة محاسبياً على فهم الأساس وتطبيقه وهذا يمكن تحقيقه بالبرامج التدريبية المستمرة.

- قواعد وإجراءات متكاملة لإجراء التسويات اللازمة في نهاية الفترة المالية (31).

3- القوائم المالية المقترحة:

علاوة على إنتاج البيانات اللازمة لتركيب الحسابات القومية.

يقترح الباحث لتحقيق الأهداف السابقة القوائم التالية:

أ- قائمة النشاط الجاري: «التشغيل»

وهذه القائمة تضم كلاً من التدفقات النقدية الداخلة، والخارجة بشرط أن تكون لازمة لقيام الوحدة الحكومية بعملياتها الاعتيادية أو ناتجة عنها وبمعنى آخر توضح ما يلي:

- **بالنسبة للتدفقات النقدية الخارجية**.. تعكس جميع المصروفات التي تحملتها الوحدة في سبيل قيامها بأداء خدمات، وقيمة المستحق أو المستخدم من السلع والخدمات المستهلكة خلال فترة القياس.

- **بالنسبة للتدفقات النقدية الداخلة**... توضح الإيرادات المستحقة والناشئة عن قيام الوحدة الحكومية بنشاطها الجاري أو العادي بالإضافة إلى أية مصادر أخرى تتلقى منها الوحدة (إعانات) لإنفاقها على هذا النوع من العمليات.

- ويعبّر الفرق بين مصادر الأموال واستخداماتها عن العجز (أو الوفر) الناشئ من عمليات النشاط الجاري للوحدة.

ب- قائمة العمليات الرأسمالية: «الإنفاق الاستثماري»

وتوضح هذه القائمة المقترحات التدفقات النقدية الخارجة والتي قصد بها الحصول على أصول ثابتة.

ج- قائمة المركز المالي:

وتتضمن هذه القائمة المقترحة العناصر التالية:

حسابات الأصول:

توضيح حسابات الممتلكات، أعمال إنشائية تحت التنفيذ، المخزون، مستحقات مستردة، حسابات مستحقة، النقدية.

حسابات الخصوم:

استثمار الحكومة (بعد إقفال نتيجة النشاط)، الاعتمادات غير المخصصة، مستندات تحت التسديد، توضيح المبالغ المستحقة على الوحدة من الأصناف الموردة والخدمات المقدمة لها، والتي لم تصرف قيمتها بعد، وكذلك كشوف المرتبات المستحقة.

ولا شك أن هذه القوائم المالية المقترحة إنما تتطلب دليلاً محاسبياً يوضح بشكل تفصيلي مكونات هذه القوائم.

المبحث الثالث: تطوير التقارير الحكومية

تختلف درجات الاستفادة من التقارير الحكومية كوسيلة لعرض وتحليل تكاليف النشاط بهدف ترشيد الإنفاق العام وفقاً لكمية ونوعية ودقة المعلومات التي تحتويها. وذلك لأن محتويات هذه التقارير ذات تأثير واضح على درجة المنفعة النسبية لها - من ناحية، ولأن هذه المحتويات في نفس الوقت تعبر عن مدى التطور المحاسبي في وحدات القطاع الحكومي.

ومن هنا يرى الباحث لتعميق الاستفادة من التقارير الدورية التي ترفقها الوحدات الحكومية إلى جهات التخطيط والموازنة، والجهات التشريعية وارتكازاً على فرض «من حق الجمهور أن يعلم» أن توضح إلى جانب النواحي المالية نواحي أخرى تتعلق بمعدلات الإنجاز، أو نسب الإتمام، نتائج الإنجاز... وذلك حتى يمكن:

- تتبع آثار الإنفاق العام.

- الحكم على كفاءة تخصيص واستخدام المال العام.

- تضييق النطاق على فرص التلاعب أو الانحرافات.

ومما يؤكد رأي الباحث في ضرورة تطوير طريقة عرض وتحليل تكاليف النشاط ما قاله البعض (32): «أننا لسنا في حاجة إلى المعلومات التاريخية التي تقول لنا أين كنا منذ أسابيع مضت ولكننا في حاجة إلى المعلومات التي تشخص المشاكل قبل وقوعها حتى تتمكن من تلافيها قبل أن تحدث (32).

المبحث الرابع: تطوير نظم المراجعة والرقابة الحكومية

1- حتمية التطوير:

نتيجة للتطور الوظيفي في الموازنة العامة كانت هناك ضرورة لتطوير المراجعة الحكومية لتساير التطورات التي لحقت بدور الدولة والنشاط الحكومي والوفاء بالاحتياجات المتزايدة إلى المعلومات المحاسبية التي نفترض فيها صلاحيات متعددة من حيث الدقة، والموضوعية، والتكامل، والتوقي. باعتبار أن المراجعة بشكل عام وسيلة تعتمد على الفحص والتقرير لتوثيق هذه المعلومات.

هذا بالإضافة إلى أن الأمر لم يعد قاصراً على مراجعة البنود المالية ومطابقتها بالمستندات بل أصبحت الاتجاهات الرقابية ممتدة لتشمل الرقابة على آثار الإنفاق العام ونتائجه وتقييم تنفيذ الخطط والبرامج والأنشطة التي يقع الوحدات الحكومية عبء تنفيذها

خاصة وأن أرقام الإنفاق العام في تزايد مستمر.. وبالإضافة إلى ما سبق فإن ما يحتم تطوير نظم الرقابة والمراجعة الحكومية في نظر الباحث الملاحظات التالية:

- لا يوجد اتجاهات واضحة لتحقيق التوازن بين المراجعة قبل التنفيذ والمراجعة بعد التنفيذ.

- لا يوجد ربط بين أجهزة المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية.

- ضيق نطاق تنفيذ عملية المراجعة الحكومية فما زالت في معظم الدول النامية تتم على أساس مراجعة بنود مالية فقط.

- مشكلة تعدد أجهزة الرقابة وما يترتب عليها من تعطيل العمل نتيجة لتكرار طلب واستخراج البيانات من ناحية، وتعارض وجهات نظر هذه الأجهزة من جهة أخرى.

2- اتجاهات التطوير:

أ- تحقيق التوازن في توقيت وأجهزة المراجعة الحكومية:

تأتي أهمية التوازن في توقيت المراجعة الحكومية من العلاقة بينها وبين سياسة إقفال الحسابات الحكومية حيث تتفاوت التشريعات أو التعليمات الحكومية في هذا الشأن.

ويرى الباحث في هذا المجال:

- أن يقوم جهاز الرقابة الداخلية بالوحدة (ومن ضمن أعضائه مندوب وزارة المالية) بالرقابة والمراجعة قبل الصرف وذلك باعتبار أن هذا الجهاز بطبيعته يهتم بالرقابة على كيفية استخدام

المال العام في الأغراض المحددة له، ولكي يحقق هذا الجهاز الدور المطلوب منه يجب أن يتمتع باستقلال تام داخل وحدات الجهاز الإداري وإلا فقد أهميته.

- أن يقوم جهاز الرقابة والمحاسبة المركزية بالرقابة والمراجعة بعد الصرف. على أن يتم التنسيق بين هذا الجهاز، وأجهزة الرقابة الداخلية بالوحدة.

- تستمد وظيفة الرقابة -الداخلية والخارجية- قوتها وتماسكها من قوة وتماسك النصوص والأجهزة التشريعية والرقابية أي إذا كانت الأجهزة التنفيذية أقوى من الأجهزة التشريعية والرقابية فإن ذلك سيؤثر -بالطبع- على فعالية أجهزة الرقابة ومدى كفاءتها.

ب- مجال المراجعة الحكومية:

نتيجة للتطور الوظيفي للموازنة العامة، وما لاحقه من تطور في حجم ووظيفة الإنفاق العام وأهمية تحديد مسار واتجاهات هذا الإنفاق وتحليل آثاره. فإن الأمر يحتاج إلى ضرورة تطوير نطاق المراجعة الحكومية بحيث يتم تقييم التكلفة والعائد وبيان درجة الاقتصاد والكفاءة في الأنشطة الحكومية ومن هنا اتسع مجال المراجعة الحكومية.

ويؤكد البعض (32) على هذا التطوير بقوله «إن المجال الكامل لعملية المراجعة الحكومية يجب ألا يقتصر على فحص القوائم المالية ولكن يجب أن يمتد إلى تقييم الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد فضلاً عن توضيح مدى تنفيذ الأهداف المخططة».

ونتيجة لذلك يرى الباحث أنه من الوجهة العملية يجب أن يتسع نطاق أو مجال المراجعة الحكومية بحيث لا يكون قاصراً على المراجعة البحتة للبنود بل يتسع ليشمل التقييم والتقرير عن تنفيذ الخطط والبرامج المسئولة عنها الجهات الحكومية أي المجالات التالية:

مراجعة إدارية:

وتعني تقيم آثار الإنفاق العام من خلال فحص وتقييم العلاقة بين مخرجات البرامج والأنشطة الحكومية والمدخلات الخاصة بها من التسليم بأنه لا يكون ميسوراً إنشاء علاقات ذات معنى بين المدخلات والمخرجات معاً وهنا ينبغي توجيه الجهد نحو القياس السليم للمدخلات المستعملة أو المنتجة للخدمة أو النشاط، وهنا يمكن الاعتماد على مقاييس عينية للمخرجات على مستوى الوحدة الإدارية والبرنامج يمكن من خلالها وضع معدل للإنتاجية كمؤشر عام للأداء وتحليل الاتجاهات، كما يمكن وضع معدل (تكلفة - منفعة)، واستخدامه لتحليل آثار الإنفاق العام على نشاط أو برنامج معين، كذلك يمكن إيجاد معدل (لقياس العمل) إذا ما اقتصرت المدخلات على العنصر البشري.

مراجعة اقتصادية:

وتعني التأكد من الاستخدام الاقتصادي لعناصر التشغيل الأساسية (عمل، مستلزمات سلعية وخدمية، أجهزة ومعدات...)، والتأكد أيضاً أن هذه العناصر قد استخدمت بشكل ملائم من الناحيتين الكمية والنوعية وبأقل قدر ممكن من الإنفاق.

ج- الأساليب:

من الملاحظ أن الوسائل الرقابية ووسائل المراجعة على بنود الإنفاق في وحدات الجهاز الإداري الحكومي تتضمن بعض جوانب تحليل الفروق بين ما هو مقدر بالموازنة العامة، وما هو مدفوع أو مستحق فعلاً في السنة على الفحص دون النظر إلى الجوانب الأخرى لهذا التحليل.

معنى هذا أن الرقابة على الإنفاق العام حالياً ترتبط بمدخل الرقابة المطلقة والتي تهتم بالاختلاف الاختلاف بين الأرقام الفعلية للإنفاق العام، وأرقامه المستهدفة والواردة بالموازنة العامة باعتباره انحرافاً ينبغي النظر -أو التحقيق- فيه... ولكن الباحث يرى في هذا المجال:

1- من الناحية النظرية تعتبر الأرقام الواردة بالموازنة متوسطاً لعدد من القيم وسواء كانت تلك القيم هي قيم مستهدفة أو تمثل ما يجب أن تكون عليه قيم الإنفاق العام، أو أنها تمثل قيماً متوقعة تعكس المستوى الجاري، أو المتوقع للنشاط الحكومي فمن الضروري تسليم وجود اختلافات-في حدود معينة - دون أن ينظر إلى هذه الاختلافات باعتبارها انحرافات.

2- قد تكون هذه الانحرافات (الفروق) ناتجة عن أسباب عشوائية لا يمكن التحكم فيها.

ومن ناحية أخرى لا ترتكز طريقة المراجعة والرقابة على إنفاق الوحدات الحكومية على قاعدة ثابتة لتحديد أهمية انحراف معين بل يلجأ الشخص المسئول إلى مراقبة قائمة أو مذكرة بالفروق وقد

تقرر إغفال بعضها والاهتمام بالبعض الآخر دون أن يستند على تقييم علمي لذلك.

ولما كانت دقة القرارات -التي ترتكز على المعلومات المحاسبية- تتوقف على دقة هذه المعلومات والتي يشترط تقديمها في الوقت المناسب للاستفادة منها في ترشيد متخذي القرارات. فإن الأمر يتطلب تطوير وسائل الرقابة والمراجعة الحكومية.

وأمام ما يشاهده الباحث من مشكلات عملية في الأسلوب المتبع في الفحص والرقابة في الوحدات الحكومية فإنه يؤكد على إمكانية استخدام المداخل التالية في تطوير أساليب المراجعة الحكومية.

1- مدخل نطاق الرقابة والذي يتم من خلاله التحديد الإحصائي لنطاق الفروق بين الأرقام المستهدفة للنفقات في الموازنة وأرقامها الفعلية.

2- المدخل الاحتمالي (خرائط المتوسط، خرائط المدى). يمكن للباحث من خلال هذا المدخل اعتبار أن أرقام الإنفاق العام المستهدفة بالموازنة تمثل القيمة المتوقعة، أو متوسط القيم المتوقع حدوثها في المستقبل، وأن هناك قيماً محتملة حول هذه القيمة أو على جانبها (33)، وأن كلاً من هذه القيم يحتمل حدوثه بدرجة معينة، وأنه من الطبيعي أيضاً التوقف بأن يكون هناك اختلاف بين القيم الفعلية، والقيم المستهدفة لأسباب عشوائية لا يمكن التحكم فيه...

وفي ظل هذه الفروض يمكن تمثيل القيمة المتوقعة للنفقات في وحدة معينة أو قطاع معين بالتوزيع الطبيعي الاحتمالي ومن ثم يمكن تحديد نطاق الفروق التي يمكن إرجاعها إلى أسباب عشوائية، أو عوامل يمكن التحكم فيها، ويمكن أيضاً حساب درجة احتمال أن يكون بعض الفروق راجعاً إلى تلك الأسباب العشوائية.

فإذا فرض الباحث أن الإنفاق على بند معين وفقاً لما هو وارد بالموازنة العامة في إحدى الوحدات الإدارية يبلغ 2000، وأن الإدارة المالية في هذه الوحدة تتوقع أن يكون التوزيع الاحتمالي للإنفاق الفعلي كما يلي:

في المدى 2000 = 100 بنسبة (أو احتمال 20%).

في المدى 2000 = 200 بنسبة (أو احتمال 40%).

في المدى 2000 = 300 بنسبة (أو احتمال 50%).

في المدى 2000 = 400 بنسبة (أو احتمال 75%).

في المدى 2000 = 500 بنسبة (أو احتمال 90%).

وحيث أن 50% من الاحتمالات تقع في نطاق = 67

أي 2000 - 0.67 س فإن:

0.67 س = 300

.67 س = ∴ س $\frac{30}{0.}$ =

وبتحديد هذين الرقمين فإنه يمكن حساب احتمال وجود فروق يرجع إلى أسباب عشوائية فإذا كان الإنفاق الفعلي على البند المشار إليه في الوحدة المذكورة 2900 وأن هناك فرقاً قيمته 7000 فإن:

$$ي = \frac{- 2900}{2000}$$

وبالرجوع إلى جدول المساحة تحت المنحنى الطبيعي يكون احتمال وجود انحراف قدره 900 راجعاً إلى أسباب عشوائية (لا يمكن التحكم فيها) هو 0.0228 فقط.

ولا شك أن اعتماد أجهزة الرقابة والمراجعة الحكومية على نماذج هذا المدخل سوف يؤدي إلى توفير الوقت والجهد بالإضافة إلى تكلفة الفحص والمراجعة حيث أنها تحصر الفروق وفقاً لطبيعتها ومدى إمكانية التحكم فيها أو تفاديها.

ويلاحظ الباحث أن الفائدة من النماذج الاحتمالية تتحقق في تحليل ومعرفة أسباب الفروق الكبيرة التي ترجع إلى أسباب داخلية يمكن معالجتها وهذه يمكن حصرها في:

- كفاءة العاملين في مجال تحديد أسعار المستلزمات السلعية أو الخدمية المطلوبة لمزاولة النشاط في الوحدات الإدارية.

- كفاءة استخدم المستلزمات السلعية أو الخدمية المتاحة لهذه الوحدات. أسلوب العينات نظراً للاستحالة العملية لفحص الكم الهائل من المستندات والدفاتر والسجلات وبنود النفقات والإيرادات في وقت محدد أو محدود الأمر الذي يؤدي من الناحية العملية إلى

تأخير اكتشاف أجهزة الرقابة والمحاسبة المركزية للانحرافات في حينها أو بعدما يصعب اكتشافها أو معالجتها في الوقت المناسب ومن الطبيعي أن يتحدد حجم العينة وفقاً لعدة عوامل منها مدى كفاءة تصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية، والأهمية النسبية للبنود محل المراجعة.

د- المراجع الحكومية:

نتيجة لاتساع حجم المعاملات الحكومية ولزيادة أهمية المراجعة الحكومية يقترح الباحث في هذا المجال تشكيل لجنة علمية مهنية دائمة من بعض أساتذة المحاسبة بكليات التجارة، وبعض كبار العاملين بقطاع حسابات الحكومة بوزارة المالية، وقدامى الممارسين لعملية المراجعة، ويكون من اختصاص هذه اللجنة إصدار دليل الممارسة المراجعة الحكومية بحيث يؤكد في هذا الصدد على:

- حصر ممارسة المراجعة الحكومية -الداخلية والخارجية- على المؤهلين عملياً من المحاسبين وغيرهم من الفنيين اللازمين.

- توفير الحياد والاستقلال للقائمين بعملية المراجعة الحكومية سواء كانت داخلية أو خارجية وتأكيد هذا الاستقلال من خلال النصوص التشريعية.

- تدريب القائمين بعملية المراجعة الحكومية- الداخلية والخارجية والمرشحين للعمل بإدارات هذه المراجعة تدريباً مستمراً لرفع كفاءة الأداء وحل المشكلات التي قد تعترضهم أثناء عملية المراجعة، ويقترح الباحث في هذا المجال إنشاء معاهد أو مراكز

متخصصة يقع عليها عبء تخطيط وتنفيذ برامج التدريب (راجع ملاحق البحث).

هـ- التقرير:

ويكون أيضاً من اختصاص اللجنة الدائمة المشار إليها وضع مستويات أداء للمراجعة الحكومية تتضمن:

- ا لمبادئ المحاسبية واجبة التطبيق في الوحدات الحكومية.

- المستويات الخاصة بإعداد تقارير المراجعة بحيث تضمن توفير عنصر الاتصال بالإفصاح عن مدى دلالة القوائم المالية في ضوء القوانين والقرارات والتعليمات السارية، وتحديد محتويات هذه القوائم تمشياً مع الفرض القائل «من حق الجمهور أن يعرف» حيث أن هذا الفرض مستمد من طبيعة النشاط الحكومي يتم من خلال وفي اتجاه تحقيق الصالح العام، ومن الضروري أن يقف الجمهور على مدى تحقيق هذا الهدف ومبرراته حيث أنه عادة يطلب المزيد من الكفاءة في إدارة الخدمات الحكومية. وبالتالي فإن تطوير تقارير المراجعة الحكومية يجب أن يكون متمشياً مع تحقيق هذا الغرض المشار إليه وفي ضوء مبدأ الإفصاح وموضوعية المعلومات.

و- نظام محكم ومرن للمتابعة:

ويكون في مقدور هذا النظام كشف أية أخطاء أو انحرافات قبل استفحال آثارها أو صعوبة اكتشافها ويمكن في هذا المجال اتباع ما يلي (36):

- نظام المتابعة الشهرية ومن خلاله تقدم الوحدات الحكومية كشوفاً بأرصدة الحسابات الشهرية مرفقاً بها أية ملاحظات حول النفقات والإيرادات،
إلى أجهزة الرقابة المحاسبية في وزارة المالية ممكن من خلال هذا النظام
كشف الأخطاء المحاسبية، أو الحسابية أو أخطاء -عند برمجة النظام
المحاسبي على الحاسبات الآلية- قبل تفشيها أو استفحالها مما قد يصعب من تفسيرها بعد ذلك.

- نظام للمتابعة ربع السنوية بهدف تحديد ودراسة الاتجاه العام للنفقات العامة مقارنة بالأرقام الواردة -والمستهدفة- بالموازنة العامة، ووضع خطة تصحيحية لمواجهة الانحرافات أو المعوقات التي تحول دون تحقيق الأرقام المخططة أو المقدرة بالموازنة العامة.

خلاصة البحث وأهم توصياته: CONCISION

أوضح البحث بأسلوب تحليلي الجوانب المحاسبية المختلفة في تطوير الموازنة العامة للدولة بهدف ترشيد الإنفاق العام وذلك من منطلق أن التطوير لا يعتبر هدفاً في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق أهدف معينة تتخلص في ترشيد الإنفاق العام. وقد قدم البحث مجموعة من الاقتراحات من خلال مدخل علمي وتطبيقي لتطوير الموازنة العامة للدولة في مراحلها المختلفة.

وقد أوضح البحث أن ترشيد الإنفاق العام-كهدف رئيسي- يتطلب تحقيق هدفين فرعيين هما: الكفاءة في تخصيص المال العام على قطاعات الإنفاق والكفاءة في استخدام المال العام في أغراضه المخصصة لذلك.

وبناء على ذلك فقد تبنى البحث هذين الهدفين باعتبارهما الوسيلة التي يمكن بها ومن خلالها تحقيق الهدف الرئيسي من عملية تطوير الموازنة العامة وهو ترشيد الإنفاق العام.

وقد أوضح البحث لتحقيق كفاءة تخصيص المال العام محاوراً أو ركائز رئيسية تتمثل في:

1- استخدام الأساليب العلمية في تقدير الإنفاق العام... حيث أن الأساليب التقليدية في معظم الدول النامية يكون من نتيجتها أن يهتز بنيان الموازنة العامة بالمزيد من التعديلات الداخلية على مكوناته الأمر الذي يؤدي إلى نقص الاعتمادات في قطاع معين وزيادتها في قطاع أو قطاعات أخرى، وهذا الأمر يترتب عليه ارتباك

السياسات المالية أو تضاربها، وعدم القدرة على تحقيق أهداف التنمية وفقاً للبرامج المحددة لها.

2- ربط الموازنة العامة بعمليات وأدوات التخطيط الاقتصادي بغض النظر عن الفلسفة الاقتصادية الموجودة بالمجتمع وذلك انطلاقاً من اعتبار الموازنة العامة أحد وأهم عناصر التخطيط المالي، وأداة التنفيذ العملي للخطة الاقتصادية والصورة الكمية لها.

ثم أوضح البحث مجالات تطوير الموازنات العامة في مرحلتي التنفيذ والرقابة بهدف التحقيق من كفاءة استخدام المال العام في الأغراض المخصص من أجلها والتي تتمثل في:

1- تطوير نظام المحاسبة الحكومية.. باعتبار أن هذا النظام لا يجب أن تقتصر مهمته في تسجيل العمليات والمعاملات التي تتم في وبين وحدات القطاع الحكومي بل يجب أن يكون نظاماً للمعلومات المحاسبية الحكومية يمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ القرارات. وقد أوضح البحث جوانب مقترحة للتطوير تتمثل في:

أ- تطوير ذاتية النظام المحاسبي الحكومي من خلال:

- ربطه بنظام المحاسبة القومية.

- الاتجاه إلى آلية تشغيل النظام كلما أمكن.

- إعادة النظر في تصميم الدليل المحاسبي ومستندات القيد والدفاتر المحاسبية.

ويتضمن البحث ضمن ملاحقة دليلاً مقترحاً يرتكز على هذه العناصر المشار إليها.

ب- تطوير أداء العاملين في مجال المحاسبة الحكومية بهدف سرعة إنجاز العمل المحاسبي بلا أخطاء أو مشاكل. ويتضمن البحث ضمن ملاحقة خطة مقترحة لتدريبهم لرفع كفاءة العاملين في هذا المجال.

التام عن حقيقة ونتيجة وآثار الإنفاق العام وقد ارتكز البحث في هذا المجال على المبادئ والسياسات المحاسبية المقبولة كمظلة لهذا التطوير.

2- تطوير التقارير الحكومية باعتبارها وسيلة لعرض وتحليل آثار النشاط الحكومي وأداة لتقييم هذا النشاط ومستوى تنفيذ المهام المطلوبة -أو المحددة- من الوحدات الحكومية.

3- تطوير نظم المراجعة والرقابة المحاسبية الداخلية والخارجية من حيث الأهداف والأساليب بحيث تمكن هذه النظم من كشف وتحليل أسباب الفروق وبيان ما يلزم من إجراءات محددة في هذا الشأن.

هوامش ومصادر البحث

1- النظام المالي الموحد للدول العربية... توصيات المؤتمر العربي السادس للعلوم الإدارية بإشراف المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة ديسمبر 1972، (ص4).

2- Report of the United Nations International Management Beirut, 8-19 Dec, 1969 P.8.

3- د. إبراهيم محمد بدوي، د. كمال حسين إبراهيم، «تطوير طرق تقدير النفقات العامة في الإدارات السعودية» -مجلة الإدارة العامة- العدد 47 أكتوبر 1985، (مطبوعات معهد الإدارة العامة بالرياض)، (ص154).

4- Kaplan, Robert S. "Advanced Management Account-ing", Englewood Cliffs, N.J. Prentice-Hall, Inc, 1982, P.P. 814, 820.

Horngren, Charles T, "Cost Accounting A Managerial Emphasis" 5th, Edition, Englewood Cliffs, N.J. Prentice-Hall. Inc, 1982, P.P.70, 74.

د. محمد فرج الخطراوي، اقتصاديات تقويم المشروعات، الوكالة العامة للتوزيع، دمشق الطبعة الأولى 1982، (ص131-160).

5- د. محمد فرج الخطراوي، المرجع السابق، (ص141، 142).

6- د. محمد فرج الخطراوي، المرجع السابق، (ص141).

د. إبراهيم بدوي، د. كمال حسين، مرجع سابق، (ص174).

7- د. محمد حلمي مراد، «علاقة الموازنة العامة بالخطة القومية»، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، (ص8).

8، 9، 10- د. عاطف السيد، «الميزانية وتخطيط التنمية الاقتصادية»، مجلة التنمية الإدارية، العدد الثاني، إبريل 1974، المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري، بغداد، (ص30-40).

11- U.N., "A Manual For Economic and Functional Classification of Government Transactions", N.Y. 1958.

12- د. السيد محي الدين رشاد الطرابزوني، «المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية»، الطبعة الأولى، 1400هـ، (ص76)، نقلاً عن:

AICPA Industry Audit Guide 1974, P. 5.

- نص ما جاء بالتقرير:

...... governmental accounting offers a relatively undeveloped field in which the accounting - profession has an opportunity to render substantially increased services.

...... on basis which will ass materially to prestige of the profession and will represent a worth while contribution to better government.

13- محمد البطمة، «الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي»، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، عدد 38، (ص225).

14- Chatters, C.H., Tenner I. "Municipal & Governmental Accounting", Prentice - Hall, Inc,. Fourth Edition, 1960, P. 17.

- فؤاد يونس، «المحاسبة الحكومية وتنفيذ الميزانية»، مطبوعات المنظمة الإدارية لجامعة الدول العربية، مركز البحوث الإدارية، العدد 105، (ص30).

15- حنا رزوقي، «النظام المحاسبي المتكامل للوحدة المحاسبية الحكومية»، مجلة التنمية الإدارية، مطبوعات المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري ببغداد، عدد 4 السنة الثالثة، (ص76).

16- د. خليل عبد الفتاح كردي، «القوائم المالية في المحاسبة الحكومية... ملاءمتها للأهداف المتوخاة»، بحث لندوة النظام المحاسبي الحكومي في الملكة العربية السعودية، إدارة البرامج العليا بمعهد الإدارة العامة بالرياض من 10 — 13 ربيع ثاني 1401هـ، (ص1579.

17- د. محمد شوقي بشادي، «المحاسبة الحكومية والقومية»، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1982، (ص170).

18- Lacano, R.V,. "Relationship between Financial & National Incom Acc.,".An Article in Estes, R.W. "Acc. & Society" Melville Pup, Co, 1973, P. 293.

19- سليمان علي الدين، «دليل المحاسبة الحكومية»، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 178، (ص45).

20- د. محمود السيد الناغي، «المراجعة-إطار النظرية والممارسة»، الطبعة الأولى 1984، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة (ص325)، نقلاً عن:

21- Adolf J.H. 7nthoven, "Accountancy Systems in Third World Econo-mies", North - Holland Publishing Co., 1977 P. 32.

22- A manual For Governme nt Accounting M.N. 1970, P. 18. A Hanual for Ecnomic and Functional Classification of Government Transactions, M.N., 1968.

دليل المحاسبة الحكومية، هيئة الأمم 3، ترجمة سليمان علي الدين، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1970، (ص63).

23- بشير عبد العظيم البنا، «معايير إعداد البيانات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات على مستوى الوحدة والمستوى القومي»، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة المنصورة، فبراير 1978، (ص137).

24- د. بشير عبد العظيم البنا، «المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وتطبيقية»، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة 1982، (ص19).

25- للتوسع يمكن الرجوع إلى:

Flaherty, E. Richard, "The Core of the Curriculum for Accounting Majors, Copyright, (A.A.A.) 1979, Library of Congress Catalog Card Number 79-53619, P. 77.

26- د. سعد أحمد الجبالي، «مشروع تطوير البرامج التدريبية داخل الخدمة»، وإدارة تصميم وتطوير البرامج، معهد الإدارة العامة 1406هـ.

27- د. خليل عبد الفتاح كردي، مرجع سابق، (ص156، 166).

28- Charles T. Horngren, "Introduction To Management Accounting". 4th Edition, prentice-Hall International, London; 1918, P. 543.

29- Anthony, Robert N,. "Financial Accounting in No business Organizations; An Exploratory Study of Conceptual issues (FASB) 1978, P. 188.

30- د. خليل عبد الفتاح كردي، مرجع سابق، (ص168).

Vatter, Willian, "The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports", Chicago, The Univer-situ of Chicago Press, P, 74.

د. خيل عبد الفتاح كردي، مرجع سابق، (ص161).

31- د. محمود السيد الناغي، مرجع سابق، (ص330).

32- Granof, Michall H,. "Gobernmental Standard Setting Positive". The Journal of Accountancy, Marsh 1970, P. 57.

33- Zannetos, Zennon S,. "Standard Costs as a first Step to probabilistic Control; A Theatrical Justification, an extension and implications", The Accounting Review, April 1964, P. 300.

- د. الغريب محمد بيومي، «افتراضات وفعاليات مداخل معالجة انحرافات التكلفة»، مجلة العلوم الاجتماعية، عدد 3، المجلد 14، عام 1986، (ص224).

34- د. عبد اللطيف عبد الفتاح، د. أحمد محمد عمر، «المدخل في الإحصاء ورياضياته»، وكالة المطبوعات، الكويت 1972، (ص373).

35- د. الغريب محمد بيومي، مرجع سابق، (ص226).

36- د. عبد المعطي عساف، «المحددات الأساسية لدورة الميزانية العامة» مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد 14، العدد 1، 1986، (ص252).